

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GUILHERME BITTENCOURT TEIXEIRA

A CONTABILIDADE SEM CONTABILIDADE: A RELAÇÃO ENTRE AS
COMPETÊNCIAS DO PROFISSIONAL CONTÁBIL E A UTILIZAÇÃO DOS
ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM EMPRESAS PRESTADORAS
DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

CURITIBA
2015

GUILHERME BITTENCOURT TEIXEIRA

A CONTABILIDADE SEM CONTABILIDADE: A RELAÇÃO ENTRE AS
COMPETÊNCIAS DO PROFISSIONAL CONTÁBIL E A UTILIZAÇÃO DOS
ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM EMPRESAS PRESTADORAS
DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado
em Contabilidade – Área de Concentração
Contabilidade e Controle Gerencial do Setor de
Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal
do Paraná.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Simone Bernardes Voese

CURITIBA
2015

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.
CATALOGAÇÃO NA FONTE

Teixeira, Guilherme Bittencourt

A contabilidade sem contabilidade: a relação entre as competências do profissional contábil e a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial em empresas prestadoras de serviços contábeis / Guilherme Bittencourt Teixeira. - 2015.

150 f.

Orientadora: Simone Bernardes Voese.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2015.

1. Contabilidade gerencial. 2. Prestação de serviços - contabilidade.
3 . Contadores. I. Voese, Simone Bernardes. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 658.1511

TERMO DE APROVAÇÃO

"A CONTABILIDADE SEM CONTABILIDADE: A RELAÇÃO ENTRE AS COMPETÊNCIAS DO PROFISSIONAL CONTÁBIL E A UTILIZAÇÃO DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS"

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.

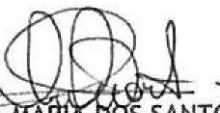


PROF. DR. ROMUALDO DOUGLAS COLAÚTO
COORDENADOR DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE

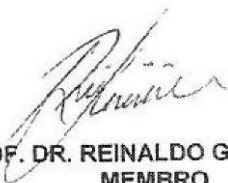
APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA
PELOS PROFESSORES:



PROF.ª DR.ª SIMONE BERNARDES VOESE
PRESIDENTE



PROF.ª DR.ª MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO
MEMBRO



PROF. DR. REINALDO GUERREIRO
MEMBRO

Dedico esse trabalho à minha família, em especial aos meus pais, Silvio e Cacia, e à minha querida irmã Fernanda, que me apoiaram em todos os momentos e não mediram esforços para me auxiliar durante esse processo.

À minha namorada, Monique, pelo apoio e companheirismo, e aos meus amigos, que me alegraram em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus e a Nossa Senhora por todas as bênçãos derramadas em minha vida e pelas inúmeras oportunidades concedidas. A Fé que possuo é a maior força que tenho para enfrentar os novos desafios, pois sei que ELE está sempre comigo.

Aos meus pais, Silvio e Cacia, agradeço por todo o apoio que me deram durante toda a minha vida acadêmica. Os conselhos, a educação, o carinho e as inúmeras oportunidades de vida que vocês me deram foram fundamentais para eu ter chego até aqui.

Agradeço a minha irmã e grande amiga Fernanda, por ter assumido, com extremo zelo e competência, algumas das minhas responsabilidades quando estive ausente da nossa empresa, me dando toda a tranquilidade para conduzir meus estudos da melhor forma.

À minha querida orientadora, Professora Dr.^a Simone Bernardes Voese, que foi fundamental para o meu amadurecimento pessoal e acadêmico, fazendo com que eu assumisse novas responsabilidades e me dando o privilégio de poder compartilhar de seus conhecimentos, os quais ultrapassam as barreiras da Universidade.

Agradeço ainda a Professora Dr.^a Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, que além dos inúmeros conhecimentos transmitidos em sala, me fez desenvolver, por meio de sua metodologia de ensino, uma capacidade acadêmica que até então eu desconhecia.

Ao Professor Dr. Reinaldo Guerreiro, que além do privilégio de poder tê-lo assistido em sala de aula, apresentou valiosas contribuições a este trabalho e ampliou meu campo de conhecimento.

Agradeço aos professores Dr. Romualdo Douglas Colauto, Dr. Luciano Márcio Scherer, Dr.^a Ilse Beuren, Dr. Jorge Eduardo Scarpin, Dr. Lauro Brito de Almeida e Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima, por ter compartilhado seus conhecimentos comigo, tanto dentro quanto fora de sala de aula, contribuindo diretamente para minha capacitação profissional e pessoal.

Agradeço os meus colegas de mestrado, em especial aos grandes amigos Eduardo Vinícius Bassi Murro, Tayrine Rodrigues Munhoz e Thais Caetano Roth, que me trouxeram alegrias até nos momentos de maior dificuldade. Agradeço novamente à Deus, por sempre me dar o privilégio de estar rodeado de pessoas como essas.

Agradeço aos meus amigos e familiares, por todos os momentos de descontração, orações e palavras de apoio. À minha querida namorada, Monique, amiga de todas as horas, que não mediu esforços para estar ao meu lado durante todo esse processo, deixando de lado seus momentos de lazer para me fazer companhia em meio a tantos livros.

Agradeço a equipe de coordenação do Programa de pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná por todo o suporte e auxílio de sempre. Por fim, agradeço a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de nível superior (CAPES) pelo apoio financeiro.

RESUMO

A falta de utilização dos Artefatos da Contabilidade Gerencial (ACG) é um dos principais fatores que levam à descontinuidade das Micro e Pequenas Empresas (REID; SMITH, 2002; AHMAD, 2014). Preocupadas, em especial, com o cumprimento das obrigações impostas pela legislação, as Micro e Pequenas Empresas não se atentam à importância dos ACG no processo de gestão e acabam forçando, indiretamente, as empresas prestadoras de serviços contábeis a terem seu foco operacional voltado ao cumprimento dessas obrigações. Nesse sentido, mais do que identificar se as empresas de contabilidade estão realizando os ACG para seus clientes, a presente pesquisa buscou investigar se o profissional contábil está utilizando esses artefatos na gestão de sua própria empresa, de modo a estabelecer, ainda, a existência de relações entre as competências profissionais dos contadores e a utilização dos ACG. O instrumento de pesquisa teve como base, para análise das competências, o Relatório de Birkett, além das ideias de Katz, que afirma que um profissional pode possuir até três competências: Técnicas, Humanas e Conceituais. Já os trabalhos de Soutes (2006), Chow et al. (2007), Abdel-Kader e Luther (2008), Oyadomari et al. (2008) auxiliaram na escolha dos ACG analisados. Por meio de uma amostra por conveniência, composta por 55 contadores, proprietários de empresas de contabilidade estabelecidas na cidade de Londrina, Paraná, constatou-se, com base em uma análise descritiva e pela Entropia da Informação, a baixa utilização da maioria dos ACG nesse ramo empresarial. Identificou-se, ainda, que, no perfil do profissional contábil, prevalecem as Competências Técnicas. Por meio do teste Qui-Quadrado, não foi possível a aplicação da Análise de Homogeneidade (HOMALS) apenas para as associações entre os ACG e as Competências Humanas. Verificou-se, então, a presença de associações entre as Competências Técnicas e a utilização do Controle de Contas a Pagar e a Receber, artefatos mais usados nas empresas contábeis, além de associações dessa competência com o Orçamento e o Orçamento Revisado. Por sua vez, as Competências Conceituais estão associadas aos Indicadores de Desempenho Financeiro e não Financeiro. Constatou-se, ainda, que os profissionais que não utilizam a maioria dos ACG são os que não possuem Competências Conceituais. Os resultados obtidos demonstraram que o contador ainda não assumiu uma postura completa de gestor de seu próprio negócio, uma vez que seu foco tende a estar voltado a questões operacionais.

Palavras-Chave: Artefatos da Contabilidade Gerencial. Competências Profissionais. Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis.

ABSTRACT

The lack of use of Management Accounting Artifacts (MAA) is one of the main factors that lead Micro and Small Enterprises (MSEs) to discontinuity (REID; SMITH, 2002; AHMAD, 2014). Concerned particularly with the obligations imposed by law, MSEs tend to force, indirectly, accounting firms to have their operational focus on the fulfillment of these obligations. In this sense, more than identify whether accounting firms are developing the MAA for their clients, this research identified if the accounting professional is using these artifacts in the management of his own accounting firm, also identify the existence of relations between accountants professional competencies and the use of the MAA. The research instrument was based, to assess the competencies, the Birkett Report, in addition to Katz's ideas, which states that the professional is composed of up to three competencies: Technical, Human and Conceptual. Researchs like Soutes (2006), Chow et al. (2007), Abdel-Kader and Luther (2008), Oyadomari et al. (2008), assist in the choice of the MAA analyzed. Through a convenience sample composed of 55 accountants, proprietary of accounting firms established in the city of Londrina, Paraná, it was verified through a descriptive analysis and the Information Entropy, the low use of the majority of MAA in this business sector. Also, it was identified that in the accounting professional profile prevails the Technical Competencies. The results presented in Chi-Square Tests did not allow the implementation of Homogeneity Analysis (HOMALS) only for associations between MAA and Human Competencies. It was found the presence of associations between Technical Competencies and the use of the Accounts Payable and Receivable Controls, which are the most used artifacts in accounting firms and also found associations of this competence with the Budget and the Budget Revised. In turn, the Conceptual Competencies are associated with the Financial and Non-financial Performance Indicators. It was also identified that the professionals who not use most of the MAA are those who have no Conceptual Competencies. The results shows that the accountants has not assumed a complete manager posture of your own business, having their focus directed to operational activities.

Keywords: Management Accounting Artifacts. Professional Competencies. Accounting Firms.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Elementos do processo de controle	23
Figura 2 - Desenho da Pesquisa	70
Figura 3 - Correspondência entre a Competência Técnica e os ACG.....	111
Figura 4 - Nova correspondência entre a Competência Técnica e os ACG	113
Figura 5 - Correspondência entre a Competência Conceitual e os ACG	115
Figura 6 - Nova correspondência entre a Competência Conceitual e os ACG.....	117

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Profissionais que atuaram em outros ramos empresariais	76
Gráfico 2 - Atividades desenvolvidas pelos contadores em outros ramos empresariais	77
Gráfico 3- Ano de início na área contábil	78
Gráfico 4 - Conclusão do cursos de Ciências Contábeis / Técnico e ano de constituição da empresa	79
Gráfico 5 - Serviços prestados pelas empresas contábeis	80
Gráfico 6 - Quantidade de sócios e funcionários das empresas contábeis	81
Gráfico 7 - Quantidade e características dos clientes atendidos	82
Gráfico 8 - Formação do preço dos serviços contábeis	85
Gráfico 9 - Nível de utilização do BP e DRE	87

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Elementos de diferenciação entre a Contabilidade Financeira e Gerencial	18
Quadro 2 - Artefatos de Planejamento e Controle.....	24
Quadro 3 - Artefatos de Gestão	27
Quadro 4 - Informações apresentadas no Balanço Patrimonial	33
Quadro 5 - Estrutura mínima da DRE	34
Quadro 6 - Características dos Fluxos de Caixa	36
Quadro 7 - Competências para o profissional	47
Quadro 8 - Competências de Katz	49
Quadro 9 - Competências segundo Sandwith	52
Quadro 10 - Competências do Contador Gerencial	56
Quadro 11 - Competências necessária para graduados em contabilidade	57
Quadro 12 - Constructo da Pesquisa	64
Quadro 13 - Afirmativas para avaliação dos ACG.....	83
Quadro 14 - Afirmativas para avaliação das Competências.....	90
Quadro 15 - Nova formatação das categorias da escala – Competência Técnica..	112
Quadro 16 - Nova formatação das categorias da escala – Competência Conceitual	116

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Evolução da classe contábil no Brasil	38
Tabela 2 - Evolução dos técnicos em contabilidade no Brasil.....	39
Tabela 3 - Evolução das empresas contábeis no Brasil.....	40
Tabela 4 - Organizações contábeis no Brasil.....	41
Tabela 5 - Critérios de classificação do tamanho das empresas no Brasil	44
Tabela 6 - Formação acadêmica dos Contadores.....	76
Tabela 7 - Análise da utilização dos ACG	84
Tabela 8 - Análise descritiva das Competências Profissionais.....	91
Tabela 9 - Médias obtidas pelas Competências Profissionais.....	92
Tabela 10 - Valores obtidos nas Competências Técnicas.....	93
Tabela 11 - Valores obtidos nas Competências Humanas.....	94
Tabela 12 - Valores obtidos nas Competências Conceituais	96
Tabela 13 - Análise pela Entropia da Informação - ACG.....	99
Tabela 14 - Análise pela Entropia da Informação - Competências Técnicas	103
Tabela 15 - Análise pela Entropia da Informação - Competências Humanas	105
Tabela 16 - Análise pela Entropia da Informação - Competências Conceituais.....	107
Tabela 17 - Teste Qui-Quadrado dos ACG x Competências	110

LISTA DE SIGLAS

AAA	<i>American Accouting Association</i>
ABC	Custeio Baseado em Atividades (<i>Activity Based Costing</i>)
ABM	Gestão Baseada em Atividades (<i>Activity Based Management</i>)
ACG	Artefatos da Contabilidade Gerencial
AICPA	<i>Institute of Certified Public Accountants</i>
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CFO	<i>Chief Financial Officer</i>
CICA	<i>Canadian Institute of Chartered Accountants</i>
EAA	<i>European Accounting Association</i>
GECON	Sistema de Gestão Econômica
ICAS	<i>Institute of Chartered Accountants of Scotland</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
JIT	<i>Just-in-time</i>
MPE	Micro e Pequena Empresa
PME	Pequenas e Média Empresa
ROI	Retorno sobre Investimento (<i>Return on Investment</i>)
TQM	Gestão da Qualidade Total (<i>Total Quality Management</i>)
TPM	Manutenção Produtiva Total (<i>Total Productive Maintenance</i>)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	6
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	10
1.2 OBJETIVOS.....	12
1.2.1 Objetivo Geral.....	12
1.2.2 Objetivos Específicos.....	12
1.3 JUSTIFICATIVA.....	13
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	14
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 A CONTABILIDADE GERENCIAL	17
2.2 ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	19
2.2.1 Artefatos de Planejamento e Controle	22
2.2.2 Artefatos de Gestão	26
2.2.3 O Balanço Patrimonial, DRE e DFC como artefatos da Contabilidade Gerencial	30
2.2.3.1 Balanço Patrimonial.....	32
2.2.3.2 Demonstração do Resultado do Exercício – DRE	33
2.2.3.3 Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC.....	35
2.3 EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS	37
2.4 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS.....	42
2.5 COMPETÊNCIAS PROFISSIONAIS	45
2.5.1 Competências de Katz.....	48
2.5.2 O Desenvolvimento das Competências segundo Katz	53
2.5.3 Competências Contábeis.....	54
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	59
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	59
3.2 INSTRUMENTO DA PESQUISA	61
3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA	63
3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	65
3.5 HIPÓTESES	67
3.5.1 Hipótese 1: A utilização dos ACG x Competências Técnicas.	67
3.5.2 Hipótese 2: A utilização dos ACG x Competências Humanas.	68
3.5.3 Hipótese 3: A utilização dos ACG x Competências Conceituais.....	69
3.6 DESENHO DA PESQUISA	70

3.7 TRATAMENTO ESTATÍSTICO E ANÁLISE DOS DADOS	71
3.7.1 Estatística Descritiva.....	71
3.7.2 Entropia da Informação.....	71
3.7.3 Análise de Homogeneidade (HOMALS)	73
4 ANÁLISE DOS DADOS.....	75
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA	75
4.1.1 Perfil dos Respondentes e das empresas	75
4.1.2 Utilização dos Artefatos da Contabilidade Gerencial	82
4.1.3 Competências Profissionais dos Contadores	89
4.1.3.1 Análise Descritiva das Competências Técnicas	92
4.1.3.2 Análise Descritiva das Competências Humanas	94
4.1.3.3 Análise Descritiva das Competências Conceituais	96
4.2 ANÁLISE PELA ENTROPIA DA INFORMAÇÃO	98
4.2.1 Artefatos da Contabilidade Gerencial: Análise dos Resultados pela Entropia da Informação	98
4.2.2 Competências Profissionais: Análise dos Resultados pela Entropia da Informação	102
4.2.2.1 Competências Técnicas: Análise dos Resultados pela Entropia da Informação	102
4.2.2.2 Competências Humanas: Análise dos Resultados pela Entropia da Informação	104
4.2.2.3 Competências Conceituais: Análise dos Resultados pela Entropia da Informação	106
4.3 ANÁLISE DE HOMOGENEIDADE (HOMALS)	109
4.3.1 Análise de Homogeneidade – Competências Técnicas x ACG	111
4.3.2 Análise de Homogeneidade – Competências Conceituais x ACG	115
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	119
REFERÊNCIAS.....	123
APÊNDICES	136

1 INTRODUÇÃO

A competitividade do mercado contemporâneo força as empresas, sejam elas de pequeno, médio ou grande porte, a se manterem, continuamente, adaptadas a mudanças e exigências. Neste sentido, os gestores devem apresentar habilidades e competências que possibilitem a continuidade dos negócios, demonstrando-se aptos a enfrentar, constantemente, profundas mudanças tecnológicas, a busca pela rapidez da informação e relações comerciais tensas, o que torna o ambiente cada vez mais competitivo e incerto (ESPEJO, 2008).

Packham *et al.* (2005) afirmam que as empresas em crescimento aproveitam-se de práticas gerenciais a fim de constituir a capacidade necessária para sustentar tal crescimento. Entretanto, independente do fator expansão, a gestão empresarial de uma companhia deve ser parte ativa, destacando-se, neste processo, a contabilidade, pois esta fornece uma visão de futuro da organização e possibilita que seus administradores realizem um planejamento de ações voltadas à ampliação do desempenho vindouro de suas companhias (EHRHARDT; BRIGHAN, 2012).

De modo mais específico, Talha, Raja e Seetharaman (2010) destacam a importância da Contabilidade Gerencial, que considera os gestores como parte direta do processo, pois estes têm a incumbência de absorver tanto informações financeiras quanto não financeiras para as decisões de curto e longo prazos. Além disso, a Contabilidade Gerencial reúne e agrega as informações de forma significativa, traduzidas em diversos Artefatos da Contabilidade Gerencial (ACG), capazes de monitorar e direcionar os comportamentos em uma organização, a fim de se atingir as metas estabelecidas (FULLERTON; KENNEDY; WIDENER, 2013).

Por sua vez, esses artefatos se caracterizam como atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão e métodos de avaliação ou sistemas no exercício de funções, o que propicia uma maior qualidade na gestão das empresas (SOUTES, 2006). Para Abdel-Kader e Luther (2008), os ACG vêm sendo desenvolvidos de acordo com a evolução histórica da contabilidade gerencial, por meio de diversas técnicas inovadoras criadas nas últimas décadas.

A discussão sobre os ACG tem se apresentado de forma crescente, o que se percebe pela disseminação do assunto tanto no cenário nacional quanto no internacional. No âmbito internacional, destacam-se os trabalhos de Haldma e Lääts

(2002); Chow *et al.* (2007); Abdel-Kader e Luther (2008); Abdel-Maksoud *et al.* (2010); e Hiebl, Feldbauer-Durstmüller e Duller (2013). Já no Brasil, pode-se destacar os trabalhos de Soutes (2006); Oyadomari *et al.* (2008); Santos *et al.* (2009); Teixeira *et al.* (2011); Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011); e Reis e Teixeira (2013), que se demonstraram amparados no arcabouço teórico internacional.

Na elaboração dos ACG, os profissionais contábeis destacam-se por apresentar conhecimentos fundamentais nesse processo, podendo estar internalizados em organizações, como funcionários, ou realizar suas atividades por meio de empresas prestadoras de serviços contábeis (MARRIOT; MARRIOT, 2000; DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001; PEREIRA, 2005; FREILING, 2007; LUSSIER; HALABÍ, 2008; ANJOS *et al.*, 2011; COSTA *et al.*, 2011; VILLA, 2012). Em relação às empresas contábeis, existe ainda a necessidade de que elas próprias alterem as percepções a seu respeito, passando de simples escritórios geradores de informações financeiras para organizações, que, assim como qualquer outra, necessitam de planejamento, controle e gestão.

Este pensamento comum a respeito das empresas prestadoras de serviços contábeis pode estar relacionado às características que estas organizações deixam transparecer. Os “escritórios de contabilidade” apresentam uma estrutura voltada ao cumprimento de obrigações fiscais, o que dificulta a percepção do diferencial qualitativo entre uma empresa contábil e outra e não deixa transparecer aos clientes a real importância e a quantidade de benefícios propiciados pela contabilidade (MARRIOT; MARRIOT, 2000; PEREIRA, 2005).

Além de demonstrar os reais benefícios da contabilidade para a gestão das empresas de seus clientes, uma empresa contábil deve se dar conta da grande contribuição e da importância das ferramentas contábeis para si própria. Em relação ao contador de modo geral, Costa *et al.* (2011) acreditam que a postura do profissional contábil influencia as escolhas dos ACG nas organizações, o que pode ser uma explicação plausível para o descompasso existente entre a crescente sofisticação dos ACG e sua utilização na prática corporativa.

A ciência contábil, por meio de sua função como fornecedora de informações relevantes para a tomada de decisões, prepara o profissional contábil, ao longo de sua carreira, para, no mínimo, atender a essa premissa. Assim, percebe-se uma tendência do profissional contábil em se adaptar à função de executor de tarefas e não assumir a responsabilidade no processo decisório, o que pode ser um reflexo da

difículdade dos contadores em perceber sua atividade profissional como empresarial, além de justificar a condução da gestão das empresas contábeis, muitas vezes, de maneira informal (ANJOS *et al.*, 2011).

Ao assumir o papel de gestor de sua própria empresa, o contador assume a responsabilidade do processo de tomada de decisão e, quando este é realizado em um ambiente de incerteza, estimula a utilização de julgamentos subjetivos, por meio da consideração de suas crenças e experiências anteriores (LIMA FILHO; BRUNI, 2013). Ao assumir essa postura, o profissional contábil tende a desenvolver determinadas competências que contribuem, significativamente, para sua formação profissional, para mudanças de atitude no âmbito do trabalho, ou até mesmo, para a percepção da realidade, o que acaba por agregar valor à organização (BITTENCOURT, 2001).

Nesse sentido, Birnberg *et al.* (2007) afirmam que a psicologia tem sido usada para estudar a prática de contabilidade gerencial há décadas, por meio de pesquisas que utilizam as teorias psicológicas na tentativa de explicar e prever como as práticas gerenciais, em seu contexto organizacional, influenciam o comportamento e a mente dos indivíduos e, em particular, decisões, sentenças, satisfação e estresse.

Dentre os diversos assuntos da psicologia associados às organizações e seus indivíduos, destaca-se o tema competência. O conhecimento da construção e desenvolvimento das competências dos profissionais contribui para o entendimento dos fatores que influenciam determinadas práticas assumidas pelos integrantes das empresas.

Uma série de abordagens acerca de estudos sobre as competências é identificada em estudos sobre o tema, como o próprio desenvolvimento de conceitos, habilidades e atitudes (BOYATIZIS, 1982; BOOG, 1991; SPENCER; SPENCER, 1993; LE BOTERF, 1995; DUTRA; HIPÓLITO; SILVA, 2000; SANDBERG, 2000; BECKER, 2001; FLEURY; FLEURY, 2001; CHASE, 2010; ZOPIATIS, 2010). Entretanto, para a análise das competências desenvolvidas durante a formação do profissional contábil, este trabalho segue os conceitos de competência de Katz (1974), que segrega as competências em três tipos: competências técnicas, competências humanas e competências conceituais.

A competência técnica é percebida na capacidade do indivíduo em usar procedimentos, técnicas e conhecimentos de um campo de especialização que envolve funções específicas para solucionar problemas (PELLISSARI ET AL, 2011). Já

a competência humana é identificada como a capacidade de um profissional para trabalhar com pessoas de maneira eficaz, por meio de sua habilidade de comunicação, liderança, motivação e do trabalho em equipe (OLIVEIRA; LACERDA, 2007).

Katz (1974) reforça que os profissionais que assumem as funções de gerenciamento tendem a desenvolver a competência conceitual, que diz respeito à capacidade cognitiva de um indivíduo de visualizar a organização como um sistema e as inter-relações existentes entre suas partes, coordenando e integrando todos os interesses e atividades da organização (PELISSARI *et al.*, 2011). Desta forma, existe uma tendência de as competências conceituais serem percebidas em profissionais que ocupam cargos de alto escalão, que exercem atividades em nível de diretoria (Katz, 1974).

Outra importante visão sobre as competências profissionais é discutida por Le Boterf (1995), que identificou a competência centrada em três eixos: a pessoa, sua formação e sua experiência profissional. Segundo o autor, o conjunto dessas aprendizagens sociais e comunicacionais, associado à aprendizagem e à formação, forma a base da competência. Portanto, a competência, com base nessa visão, não é o estado ou o autoconhecimento adquirido, nem resultado de treinamento, mas a competência em ação, isto é, saber ser e saber mobilizar conhecimentos em diferentes contextos (DUTRA *et al.*, 2000).

Assim, o profissional contábil pode assumir a postura de gerador de informações e limitar-se apenas à elaboração dos ACG para seus clientes, ou desenvolver determinadas competências durante sua formação profissional que o capacitem para ultrapassar essa função de executor e assumir funções de gerenciamento. Nesse sentido, além de analisar a importância dos ACG na gestão das empresas prestadoras de serviços contábeis e investigar se estas organizações fazem uso destas ferramentas, é importante identificar os motivos que influenciam os profissionais contábeis utilizar, ou não, estes artefatos.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A evolução da contabilidade gerencial bem como de seus artefatos destaca-se na literatura por apresentar contribuições para os mais diversos setores empresariais. Frezatti, Carter e Barroso (2014) divulgaram um estudo, no periódico *Accounting, Auditing&AccountabilityJournal*, que analisa os discursos organizacionais de uma indústria afetada pela falta de ACG, após um período de dois anos sem utilização de um sistema eficaz de informações contábeis-gerenciais, e identifica que a falta dos ACG influencia no discurso da empresa, que acaba por perder a credibilidade ao longo do tempo.

Mais do que enfraquecer o discurso da organização, a falta dos ACG fortalece a busca por novas ferramentas que auxiliem sua gestão. Neste sentido, Hall *et al.* (2012) afirmam que, na gestão de micro e pequenas empresas, os empresários tendem a optar por decisões baseadas em seus conhecimentos do negócio, ao invés de se fundamentarem em informações contábeis.

A falta de utilização dos ACG por parte dos gestores não significa que estas ferramentas contábeis têm pouca relevância na gestão das empresas, uma vez que o conhecimento limitado ou nulo dos gestores acerca dos ACG e de seus benefícios na condução dos negócios pode estar atrelado tanto ao interesse do gestor sobre a contabilidade gerencial e suas ferramentas quanto à falta de esclarecimentos sobre a mesma. Assim, cabe ao profissional contábil, seja ele internalizado nas organizações ou atuante em empresas prestadoras de serviços contábeis, repassar tanto as informações contábeis quanto reforçar a importância dos artefatos contábeis na gestão empresarial.

Além da incumbência de atender as obrigações do fisco nacional, os profissionais contábeis são responsáveis por apresentar uma série de informações relacionadas ao patrimônio das empresas, auxiliando na identificação de ACG úteis para determinado tipo de atividade empresarial. Entretanto, percebe-se que o conhecimento do negócio e as experiências anteriores, muitas vezes, substituem os ACG na gestão empresarial, o que pode ser um indício de que, em parte, os contadores não estão elaborando os ACG para as empresas ou clientes, voltando-se apenas ao cumprimento das obrigações legais (MARRIOT; MARRIOT, 2000; PEREIRA, 2005).

Desse modo, além de identificar se as empresas utilizam os ACG em sua gestão, é importante saber se o próprio profissional contábil está preparado para elaborar e utilizar tais ferramentas, a começar por uma análise nas próprias empresas prestadoras de serviços contábeis. Desta forma, torna-se possível verificar se esses profissionais, ao mesmo tempo que elaboram determinados serviços contábeis para seus clientes, preparam e utilizam os ACG para auxiliarem a si mesmos na gestão de suas organizações.

A escolha por produzir e utilizar determinado ACG, seja para si mesmo ou para seu cliente, está ligada diretamente ao julgamento e ao interesse de cada indivíduo. Galhanas (2009) defende que determinados comportamentos são justificados apenas pela segurança de se evitar uma punição ou pela possibilidade de se obter uma recompensa, que, nestes casos, são motivados por fatores extrínsecos que os estimulam. Neste caso, tais fatores podem estar relacionados ao cumprimento de obrigações fiscais e ao recebimento de honorários contábeis, influenciando diretamente a maneira de trabalhar dos profissionais contábeis.

Todavia, os indivíduos podem ainda ser motivados a realizar atividades de acordo com aspirações intrínsecas, mesmo que as recompensas provenientes destas atitudes não se demonstrem aparentes. Christensen (2002) acredita que a motivação intrínseca está ligada a fatores como o contexto de trabalho, a responsabilidade, a realização pessoal, o reconhecimento e as possibilidades de crescimento.

Contudo, o fato de uma empresa prestadora de serviços contábeis elaborar certos ACG para seu cliente e deixar de utilizá-los em sua própria gestão não significa que o contador carrega uma preferência em atender seu cliente em detrimento de si próprio. O profissional contábil pode estar sendo preparado, tanto na universidade quanto em sua vida profissional, para atender uma função comum na literatura sobre a ciência contábil, que é fornecer informação relevante para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão (HANSEN; MOWEN, 1997; LOUDERBACK et. al. 2000; FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007; EHRHARDT; BRIGHAN, 2012; STANKOVIĆ; MITRIĆ; KNEŽEVIĆ, 2012).

Nesse sentido, antes de identificar se existe uma preferência do contador entre elaborar os ACG para seu cliente ou para si mesmo, é importante compreender que o profissional contábil exerce, ao longo do tempo, o papel de executor de informações e pode se acostumar com esta ideia a ponto de não desenvolver competências gerenciais capazes de torná-lo um gestor. Desta forma, o contador pode não perceber

a importância dos ACG na gestão de sua empresa, uma vez que não ultrapassou a fronteira entre a elaboração das informações e a utilização das mesmas na gestão empresarial.

Com base na contextualização do problema deste estudo, a seguinte questão é proposta: Quais competências do profissional contábil estão relacionadas com a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial pelas empresas prestadoras de serviços contábeis?

1.2 OBJETIVOS

Para Kothari (2004, p. 2), o objetivo de uma pesquisa é obter respostas para determinadas questões por meio da aplicação de procedimentos científicos. O objetivo principal é desvendar uma verdade que está escondida ou que ainda não foi descoberta. Segundo Silva *et al* (2004), “o objetivo geral representa o objetivo fim da pesquisa e os objetivos específicos representam os meios para chegar ao objetivo geral”.

Desta forma, definida a questão de pesquisa, este trabalho apresenta o seguinte objetivo geral e os objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar se as competências profissionais dos contadores estão relacionadas com a utilização dos Artefatos da Contabilidade Gerencial na gestão das empresas prestadoras de serviços contábeis.

1.2.2 Objetivos Específicos

Em conformidade com o objetivo geral, este trabalho apresenta os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar os Artefatos da Contabilidade Gerencial utilizados pelos gestores de empresas prestadoras de serviços contábeis para a tomada de decisão;

- b) Identificar os tipos de competências, baseadas no modelo de Katz (1974), presentes no profissional contábil;
- c) Verificar a existência de relações entre as competências profissionais dos contadores e a utilização dos Artefatos da Contabilidade Gerencial.

1.3 JUSTIFICATIVA

Segundo dados do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2014), o Brasil possui 82.535 organizações contábeis, distribuídas entre sociedades, empresários e inscrições individuais, sendo que 8,89% dessas entidades se concentram no estado do Paraná. Desta forma, ao investigar os ACG úteis na gestão das empresas prestadoras de serviços contábeis, o presente estudo explora um cenário carente de pesquisas e apresenta uma importante contribuição para um ramo empresarial que possui uma quantidade significativa de organizações e de profissionais envolvidos.

A originalidade do tema deste estudo contribui não só para a classe contábil, mas também para a academia em geral. Diversos estudos analisaram a utilização dos ACG pelas empresas, tais como os trabalhos de Chenhall e Langfield-Smith (1998); Haldma e Lääts (2002); Arena e Azzone (2005); Soutes (2006), Chow *et al.* (2007); Abdel-Kader e Luther (2008); Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011); e Reis e Teixeira (2013), porém, as análises giram em torno de populações dos mais diversos setores empresariais, mas nenhuma delas engloba a gestão de empresas contábeis.

Além disso, Boud (2013) acredita que olhar e analisar a si próprio contribui tanto para o desenvolvimento do profissional quanto para a qualidade dos trabalhos acadêmicos nas mais diversas áreas de estudo. Nesse sentido, antes de analisar se os profissionais contábeis elaboram os ACG para seus clientes, é importante saber se os contadores estão utilizando essas ferramentas na gestão de suas próprias empresas, além de identificar possíveis associações entre as competências do profissional contábil e a utilização ou não dos ACG em suas organizações.

Com isso, uma importante contribuição para a classe contábil está atrelada à análise das competências do profissional contábil, uma vez que a presente pesquisa

busca relacionar a utilização dos ACG, na gestão de empresas contábeis, com as características dos profissionais. A autenticidade do estudo é reforçada pelos achados de Nascimento *et al.* (2010), que identificaram que apenas 1% dos trabalhos relacionados à contabilidade gerencial, analisados por eles, utilizaram aspectos relacionados ao comportamento dos profissionais como plataforma teórica.

A opção pelas ideias de Katz para o delineamento das competências profissionais deve-se à sua multidisciplinariedade e ao fato deste modelo, mesmo com uma simples estrutura, se demonstrar eficiente e resistir ao teste do tempo (CHASE, 2010). Além disso, é fundamental, antes da identificação de qualquer aspecto cognitivo que, por ventura, possa explicar a opção de um contador pela utilização de determinado artefato, que se identifique se esses profissionais possuem competências suficientes para, além de elaborar essas ferramentas, as utilizarem como verdadeiros gestores.

Por fim, este trabalho apresenta uma contribuição para o Programa de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, uma vez que estimula novas ideias para estudos futuros na linha de pesquisa em contabilidade gerencial, contribuindo para a evolução dos trabalhos na área, por meio da associação de aspectos comportamentais presentes nas teorias psicológicas.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A delimitação inicial está relacionada ao objeto de estudo, que, neste caso, são as empresas prestadoras de serviços contábeis estabelecidas na cidade de Londrina – Pr. A fim de encontrar evidências da falta de utilização dos ACG em pequenas empresas, buscou-se analisar, inicialmente, se as empresas de contabilidade, responsáveis, em muitos casos, pela oferta e propagação dos ACG, fazem o uso dessas ferramentas em seu próprio processo de gestão.

Em relação à delimitação quanto aos indivíduos entrevistados, este trabalho utilizou-se de uma amostra obtida por conveniência. Para Bryman (2012), o uso de uma amostragem com característica não-probabilística por conveniência justifica-se por sua acessibilidade, uma vez que algumas empresas prestadoras de serviços

contábeis oferecem maior facilidade de acesso, em virtude de sua localização geográfica, e por sua receptividade potencial.

Outra delimitação é referente aos Artefatos de Contabilidade Gerencial (ACG). No presente estudo, os ACG utilizados para avaliar o uso dessas ferramentas nas empresas prestadoras de serviços contábeis são baseados nos trabalhos de Soutes (2006), Chow et al. (2007), Abdel-Kader e Luther (2008), Oyadomari et al. (2008). Por fim, em relação às competências analisadas, o estudo baseia-se, fortemente, nas ideias de Katz (1974), que afirma que um profissional pode possuir competências técnicas, humanas e/ou conceituais.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este estudo tem sua estrutura segregada em cinco capítulos. Inicialmente, tem-se a introdução, que apresenta a contextualização do tema e o problema da pesquisa. Na sequência, são apresentados os objetivos geral e específicos, seguidos pela justificativa do estudo. Por fim, são apresentadas a delimitação do estudo e a estrutura do mesmo.

O segundo capítulo aborda a fundamentação teórica, apresentando, inicialmente, os conceitos e as discussões sobre a Contabilidade Gerencial e seus artefatos, de maneira segregada: Artefatos de Planejamento e Controle, Artefatos de Gestão, além de discussão sobre o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultado do Exercício e a Demonstração dos Fluxos de Caixa como artefatos gerenciais.

Na sequência, aborda-se as empresas prestadoras de serviços contábeis, mediante apresentação de fundamentação teórica e de dados sobre a classe contábil, e as Micro e Pequenas Empresas (MPEs). Por fim, são apresentadas as principais discussões sobre as competências profissionais, com ênfase nas competências profissionais apresentadas por Katz (1974).

Já o terceiro capítulo apresenta o método e os procedimentos de pesquisa. Inicialmente, apresenta-se o delineamento da pesquisa, seguido pelos aspectos relacionados ao instrumento de pesquisa utilizado e ao constructo. Na sequência, o capítulo aborda a população e a amostra do estudo, além das hipóteses e do desenho

da pesquisa. Por fim, são apresentados os procedimentos de coleta e a análise dos dados.

O capítulo seguinte expõe a análise dos resultados, com a descrição do perfil dos contadores e das empresas de contabilidade, seguida das análises dos resultados obtidos. Por fim, o quinto e último capítulo apresenta as conclusões do estudo, em conformidade com os resultados encontrados e com as devidas recomendações para possíveis pesquisas futuras sobre o tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Apresenta-se, nesta seção, o referencial teórico do estudo. Primeiramente, a Contabilidade Gerencial é explorada por meio de seus principais conceitos e objetivos. Em seguida, os Artefatos da Contabilidade Gerencial são pesquisados a fim de se identificar as ferramentas gerenciais utilizadas na gestão das empresas prestadoras de serviços contábeis, que são o objeto de estudo do capítulo seguinte. Por último, este estudo se volta para a exploração dos perfis dos profissionais contábeis, em especial, à discussão das competências profissionais segundo Katz (1974), em busca de encontrar fundamentos teóricos para suportar as ferramentas metodológicas necessárias para responder a questão de pesquisa.

2.1 A CONTABILIDADE GERENCIAL

A análise de informações contábeis sobre o atual cenário financeiro de uma empresa, concomitante à observação de períodos passados, permite o alcance de uma visão de futuro de uma organização, possibilitando, assim, que seus administradores realizem um planejamento de ações voltadas à ampliação do desempenho vindouro de suas companhias (EHRHARDT; BRIGHAN, 2012). Neste sentido, Silva (2012) afirma que a contabilidade é a linguagem dos negócios, uma vez que suas informações se mostram essenciais para a avaliação do desempenho e da saúde financeira de uma organização, o que a torna um importante meio de comunicação entre usuário e empresa.

Ao se estudar contabilidade, é comum vê-la segregada em duas vertentes: a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial. Conforme princípios contábeis, geralmente, aceitos, a Contabilidade Financeira caracteriza-se por prover informações para usuários externos, enquanto a Contabilidade Gerencial volta-se para os usuários internos de uma organização, sendo estas, constantemente, adaptadas às necessidades dos gestores (HANSEN; MOWEN, 1997; LOUDERBACK et al. 2000; FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007).

Independente dos benefícios gerados para cada tipo de usuário, assume-se que ambas as vertentes possuem, em comum, o objetivo de fornecer informação útil e relevante para a tomada de decisão. Nesse sentido, o Quadro 1 apresenta o levantamento teórico apresentado por Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007), contendo as principais características que diferenciam a Contabilidade Financeira da Contabilidade Gerencial.

Fontes	Elementos de Diferenciação entre a Contabilidade Financeira e Gerencial
Anderson; Needles;Cadwell (1989)	1) Usuários primários da informação. 2) Tipos de sistemas contábeis. 3) Restrições de definições. 4) Unidades de mensuração. 5) Foco da análise. 6) Frequência de relatórios. 7) Grau de confiabilidade da informação gerada.
Louderback et al. (2000)	1) Diferentes audiências (interna e externa à empresa). 2) Foco de classificação (controlabilidade, comportamento e responsabilidade no caso da Contabilidade Gerencial). 3) Fontes das informações (no caso da gerencial, não apenas financeiras). 4) Usuário específico <i>versus</i> usuário generalizado. 5) Foco nas informações passadas e foco nas informações que permitam entender, planejar e prever o futuro.
Anthony;Welsch (1981)	1) Estrutura: a Contabilidade Financeira. 2) Princípios: GAAP <i>versus</i> os três princípios. 3) Inclui informações não-monetárias. 4) Diferentes enfoques temporais: passado e futuro. 5) Frequência de relatórios. 6) Diferentes enfoques na precisão. 7) Fim em si mesmo ou não.
Hansen;Mowen (1997)	1) Regras específicas <i>versus</i> gerais
Horngren; Foster; Datar (2000)	1) Princípios norteadores. 2) Diferentes ênfases no futuro e no passado. 3) Diferentes interesses sobre o comportamento.
Horngren; Sundem;Stratton (2004)	1) Usuários primários. 2) Liberdade de escolha. 3) Implicações comportamentais. 4) Enfoque de tempo. 5) Horizonte de tempo. 6) Relatórios. 7) Delineamento de atividades.

QUADRO 1 - ELEMENTOS DE DIFERENCIAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE FINANCEIRA E GERENCIAL

Fonte:Frezatti; Aguiar e Guerreiro (2007).

2.2 ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Com o passar do tempo, é natural que as ciências se desenvolvam e novas ferramentas surjam para auxiliar os profissionais em suas atividades de trabalho, o que, para a Contabilidade Gerencial, não foi diferente. Neste sentido, Gerdin (2005) afirma que, à medida que as empresas se adaptam às novas tecnologias e ao desenvolvimento gerencial, deve-se buscar desenvolver um Sistema de Contabilidade Gerencial congruente com essas novas exigências.

O aumento da competitividade do mercado, no decorrer das últimas décadas, impulsionou a busca por novas ferramentas capazes de oferecer alguma vantagem competitiva. Segundo Talha, Raja e Seetharaman (2010), as constantes mudanças atuais, em relação à tecnologia de produção e à tecnologia da informação, incentivam o progresso da Contabilidade Gerencial, tornando-a mais avançada. Além disso, os autores afirmam que um sistema contábil eficaz é capaz de estimular e motivar gestores e outros empregados para o uso da tecnologia da informação,

A fim de suprir as necessidades dos gestores em cenários mais competitivos, a Contabilidade Gerencial evoluiu e impulsionou o desenvolvimento de novos Artefatos da Contabilidade Gerencial. Soutes (2006, p. 9) define artefatos como “atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados por profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções”.

Por sua vez, Oyadomari *et al.* (2008) complementam, afirmando que esses artefatos se caracterizam como técnicas de planejamento e controle de gestão. Segundo esses autores, os artefatos envolvem processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não-monetárias sobre determinados aspectos relacionados ao desempenho da organização.

A crescente discussão sobre os ACG é percebida pela disseminação do tema em diferentes regiões e contextos, tanto no cenário nacional (SOUTES, 2006; OYADOMARI *et al.*, 2008; SANTOS *et al.*, 2009; GUERREIRO; CORNACHIONE JÚNIOR; SOUTES, 2011; TEIXEIRA *et al.*, 2011; REIS; TEIXEIRA, 2013) quanto internacional (HALDMA; LÄÄTS, 2002; CHOW *et al.*, 2007; ABDEL-KADER; LUTHER; 2008, ABDEL-MAKSoud *et al.*, 2010; HIEBL; FELDBAUER-DURSTMÜLLER;

DULLER, 2013). Além disso, fica evidente não só o crescimento, mas também a evolução qualitativa das discussões acadêmicas acerca dessa temática.

Em cenários internacionais, Haldma e Lääts (2002) analisaram a influência dos aspectos contingenciais da utilização dos ACG em empresas da Estônia, enquanto Chow *et al.* (2007) buscaram identificar tanto o nível de utilização dos artefatos quanto os fatores que facilitavam ou dificultavam a implantação dessas ferramentas em empresas chinesas. Destaca-se, ainda, o trabalho de Abdel-Kader e Luther (2008), que analisaram a utilização dos ACG em empresas britânicas.

No cenário nacional, Soutes (2006) analisou a utilização dos ACG em empresas listadas no *ranking* da revista *Maiores e Melhores*, que ganharam o prêmio de transparência da ANEFAC, e identificaram que 57% de sua amostra fazia uso de artefatos modernos de contabilidade gerencial, porém, 11% das empresas não faziam uso de qualquer artefato moderno. Similarmente, Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011) buscaram identificar se as empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se sobressaem na utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial.

Já Oyadomari *et al.* (2008), por meio de um estudo exploratório em 27 empresas, buscaram compreender o processo de adoção dos ACG em uma perspectiva baseada na Teoria Institucional, enquanto Santos *et al.* (2009), com base em uma população mais específica, evidenciaram que a escolha dos ACG nas empresas do terceiro setor é influenciada, diretamente, pelo estilo gerencial do gestor. Por sua vez, Teixeira *et al.* (2011) analisaram se as empresas do Estado do Espírito Santo utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, tendo encontrado resultados que apontam apenas para a utilização de ferramentas tradicionais.

Com essa evolução acadêmica acerca dos ACG, percebe-se que novos artefatos estão sendo desenvolvidos para auxiliar os gestores em cenários de alta competitividade. Como exemplo, tem-se a recente discussão sobre o *Lean Manufacturing*, artefato traduzido em um sistema completo de negócios que combina técnicas de fabricação avançadas, incluindo *Just-in-time* (JIT), Gestão de Qualidade Total (TQM) e Manutenção Produtiva Total (TPM) (MASKELL; KENNEDY, 2007; KENNEDY; WIDENER, 2008; FULLERTON; KENNEDY; WIDENER, 2013).

Ao explorar a evolução da Contabilidade Gerencial de forma geral, o *International Federation of Accountants* (IFAC) atualizou, em março de 1998, seu trabalho publicado, originalmente, em 1989, acerca dessa evolução. Tal publicação

foi desenvolvida na forma de uma estrutura conceitual, contendo os objetivos, as tarefas e os parâmetros da Contabilidade Gerencial, além de apresentar o processo de evolução percebido no campo de atuação da mesma (GUERREIRO; CORNACHIONE JÚNIOR; SOUTES, 2011).

Nesse trabalho apresentado pelo IFAC (1998), a Contabilidade Gerencial tem sua evolução segregada em quatro estágios distintos. Para Abdel-Kader e Luther (2008), cada estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial pode ser utilizado para identificar o nível de sofisticação dos sistemas gerenciais de uma companhia, sendo que a primeira fase demonstra falta de sofisticação gerencial, enquanto a quarta etapa evidencia um nível mais sofisticado.

O primeiro estágio da evolução da Contabilidade Gerencial leva em consideração os ACG utilizados antes de 1950, que tinham como foco principal a determinação dos custos e o controle financeiro. Segundo Reis e Teixeira (2013), nesse período, a Contabilidade Gerencial era vista como uma atividade técnica necessária para o alcance dos objetivos organizacionais. Já no segundo estágio, que ocorreu entre os anos de 1950 e 1960, o foco da Contabilidade Gerencial mudou-se para a prestação de informações, com fins de planejamento e controle, por meio da utilização de tecnologias (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; REIS; TEIXEIRA, 2013).

O terceiro estágio evolutivo iniciou-se em 1965 e durou até 1985, quando a Contabilidade Gerencial se voltou para a redução de perdas no processo operacional e o *design*, a manutenção e a interpretação dos sistemas de informação gerencial se tornaram práticas imprescindíveis em uma gestão eficaz, realizadas por meio da análise de processos e gerenciamento de custos (ASHTON, HOPPER; SCAPENS, 1995). De acordo com Soutes (2006), nesse período, surgiram métricas de Custo da Qualidade e de Custeio Baseado em Atividades (ABC) e teorias da Gestão Estratégica de Custos.

Por fim, a quarta fase iniciou-se em meados da década de 1990 e dura até os dias atuais. Esta volta a atenção da Contabilidade Gerencial para a geração ou criação de valor, por meio do uso efetivo de tecnologias, como exame dos direcionadores de valor ao cliente e do valor para o acionista e inovação organizacional (PADOVEZE, 1999).

Durante esse período, surgiram algumas técnicas que comprovam essa nova tendência, como o *Balanced Scorecard*, artefato que apresenta certos indicadores do sucesso econômico da empresa, bem como, determinadas medidas de valor

econômico que se aproximam do retorno ao acionista. Além disso, esse artefato contém processos que fornecem informações sobre a estratégia das empresas, levando em consideração suas expectativas e incertezas (BROMWICH, 1990; SIMONS, 1991; ITTNER; LARCKER, 2001; SOUTES 2006).

Segundo Reis e Teixeira (2013), os estágios três e quatro têm sido vistos como parte integrante do processo de gestão, com informações gerenciais disponíveis em tempo real e com foco na utilização de recursos voltados à criação de valor. No presente estudo, voltado à realidade das pequenas e médias empresas, optou-se por uma nova segregação dos artefatos: Artefatos de Planejamento e Controle, Artefatos de Gestão, além da percepção do Balanço Patrimonial, da Demonstração do Resultado do Exercício e da Demonstração dos Fluxos de Caixa como Artefatos da Contabilidade Gerencial.

2.2.1 Artefatos de Planejamento e Controle

O planejamento exerce um papel fundamental na realização de quaisquer atividades, fato que é, praticamente, uma unanimidade. Nesse sentido, planejar significa estabelecer, com antecedência, determinadas ações a serem executadas, por meio da estimativa dos recursos necessários e da atribuição de responsabilidades em relação a um período futuro. O planejamento tem uma importante função no mundo corporativo, pois delinea os caminhos para se alcançar um futuro desejável (ACKOFF, 1974; WESLCH, 1983).

Tradicionalmente, o planejamento fornece subsídios para o gestor se tornar capaz de prever e se preparar para mudanças que poderiam prejudicar os objetivos organizacionais (MEGGINSON; MOSLEY; PIETRI JUNIOR, 1998). De acordo com Stoner e Freeman (1999), a determinação dos objetivos organizacionais e a escolha dos meios para alcançá-los são aspectos básicos do planejamento e essenciais para a continuidade das empresas.

Similarmente, Almeida (2010) afirma que algumas etapas devem ser levadas em consideração antes da implementação de um planejamento por uma empresa. Segundo o autor, a primeira delas é estabelecer uma estratégia, seguida pela análise da viabilidade de tal estratégia e, por fim, pelo estabelecimento das ações.

Nesse sentido, Calvosa (2011) afirma que o planejamento estratégico é uma ferramenta que permite a identificação de fatores competitivos de mercado e a análise do potencial interno de uma empresa, de modo a criar uma estratégia que resulte em vantagem competitiva e gere um modelo de decisão integrado, possibilitando o direcionamento da organização.

Já o controle gerencial consiste em rotinas e procedimentos formais, com base em informações utilizadas pela gerência, a fim de manter ou alterar certos padrões da atividade organizacional (SIMONS, 2000). No processo de controle gerencial, os gerentes devem assegurar que sua equipe implemente estratégias previamente definidas e que a organização seja guiada por padrões viáveis de atividade, em um ambiente em mudança (BERRY, BROADBENTOTLEY, 2005).

Segundo Anthony e Govindarajan (2008), no processo de controle gerencial, há a presença de sistemas conceituados como uma forma predeterminada de realizar um conjunto de atividades. Nesse sentido, os autores afirmam que, em todo sistema de controle, percebe-se a existência de, pelo menos, quatro elementos. Tais elementos são apresentados na Figura 1:

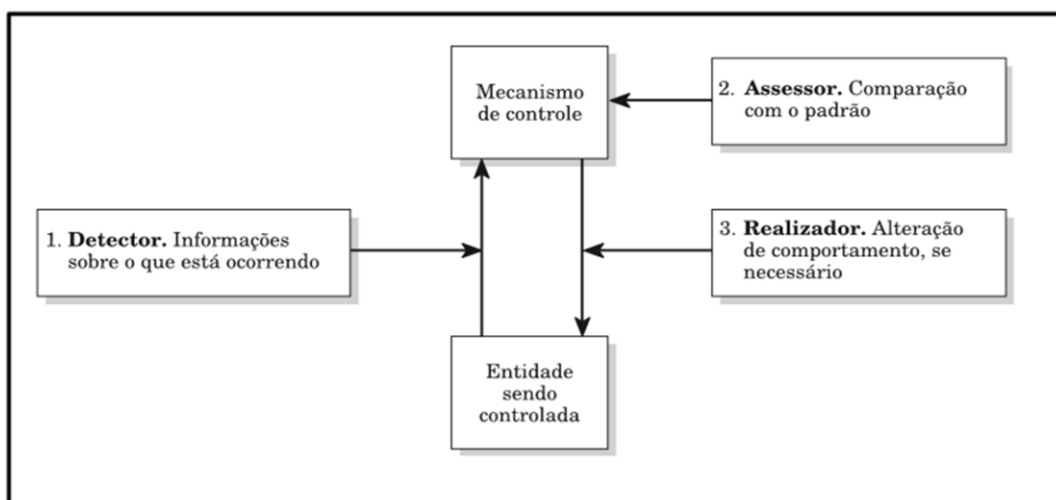


FIGURA 1 - ELEMENTOS DO PROCESSO DE CONTROLE
Fonte: ANTHONY; GOVINDARAJAN (2008, P.3).

O primeiro mecanismo é o “detector”, também conhecido como sensor. Segundo Anthony e Govindarajan (2008, p. 3), esse mecanismo “mede o que realmente ocorre no processo que está sendo controlado”. Já o segundo elemento é denominado “mecanismo assessor”, que é o responsável por determinar a importância

das ocorrências, por meio da comparação com algum padrão ou expectativa que deveria estar ocorrendo.

O terceiro elemento é o “realizador”, constantemente referido como *feedback*, responsável pela modificação de certos padrões de comportamento, caso o mecanismo assessor indique a necessidade de uma alteração. Por fim, o quarto mecanismo é a “rede de comunicações”, um sistema de troca de informações entre detector e assessor e entre assessor e realizador (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Adicionalmente, os autores reforçam que os elementos dos sistemas de controle gerencial incluem o planejamento estratégico, preparação do orçamento, alocação de recursos, mensuração do desempenho, avaliação de recompensa, alocação de centro de responsabilidade e composição de preço de transferência. Para Abdel-Kader e Luther (2008), dentre os ACG voltados ao controle, destacam-se o orçamento e a avaliação de desempenho, com base em indicadores não financeiros.

Baseado nessas ideias, o Quadro 2 apresenta os ACG considerados, neste estudo, como artefatos de planejamento e de controle, para a realidade das empresas prestadoras de serviços contábeis:

Artefatos de Planejamento e Controle
Orçamento
Controle de Contas a Pagar
Controle de Contas a Receber
Avaliação de desempenho com base em indicadores financeiros

QUADRO 2 - ARTEFATOS DE PLANEJAMENTO E CONTROLE

Fonte: Os autores (2015)

Inicialmente, há o orçamento empresarial, que pode ser discutido e utilizado tanto para o planejamento quanto para o controle da organização. Atkinson *et al.* (2008) destacam o importante papel do orçamento no controle de uma organização, que é percebido no processo de mensuração e avaliação de valores orçados em relação aos realizados, assim como, na reavaliação de objetivos, metas, estratégias e planos definidos previamente.

O orçamento voltado ao controle financeiro possui uma abrangência mais restrita em relação aos orçamentos que surgem em outros estágios da contabilidade

gerencial, o que é uma limitação natural, uma vez que esse ACG é baseado na centralização da gestão (HOPE; FRASER, 2003). Nesse sentido, a evolução da Contabilidade Gerencial e a transformação do mercado em um ambiente altamente dinâmico fizeram com que esse orçamento tradicional perdesse um pouco de sua supremacia dentro de grandes organizações, mas ainda tem grande utilidade em empresas de menor porte (VANZELLA; LUNKES, 2006).

O Quadro 2 apresenta outros dois tipos de controles: o Controle de Contas a Pagar e o de Contas a Receber. É fundamental que uma empresa controle seus compromissos e cumpra com suas obrigações, o que depende de um controle eficaz de seus direitos, de modo a evitar prejuízo financeiro por falta das ferramentas gerenciais gerencias.

De acordo com Rosa e Silva (2002), o planejamento e controle orçamentário, quando realizado em conjunto com o controle financeiro, oferece a possibilidade de mudanças táticas no processo administrativo. Assim, ao manter um correto controle de contas a pagar e a receber, a empresa consegue identificar eventuais aumentos nos índices de inadimplência ou até mesmo prever a falta de recursos para o cumprimento de suas obrigações.

Na sequência, tem-se a Avaliação de Desempenho com base em indicadores financeiros. Segundo Munaretto (2013), a avaliação de desempenho “é o processo que possibilita avaliar o desempenho das organizações, considerando os seus diferentes planos e objetivos e que permite que as decisões sejam tomadas e as ações sejam realizadas.”

Conforme a perspectiva do IFAC, referente à evolução da Contabilidade Gerencial, Gasparetto (2003) afirma que, até o século XIX, a mensuração do desempenho das empresas era realizada por meio de indicadores monetários e de indicadores físicos, como os oriundos dos estudos de Frederick Taylor. Posteriormente, já no início do século XX, novos ACG foram desenvolvidos, como, por exemplo, o indicador de Retorno sobre o Investimento (ROI – *Return on Investment*), que passou a ser utilizado juntamente com outros indicadores financeiros, no processo de controle gerencial de grandes empresas (MUNARETTO, 2013).

Além desses indicadores, Matarazzo (2003) destaca a importância de indicadores de liquidez e de endividamento. Para o autor, os indicadores de liquidez apresentam a situação financeira da empresa, demonstrando a condição desta para

pagar suas dívidas. Já os indicadores de endividamento mostram as grandes linhas de decisões financeiras, em termos de obtenção e aplicação de recursos. (MATARAZZO, 2003).

Chenhall e Smith (2007) afirmam que o foco das pesquisas iniciais sobre indicadores de desempenho era a utilização de medidas para avaliar o desempenho gerencial divisional, além da utilização da análise de custos e da variação de padrão para o controle das atividades de produção. Diante das necessidades, surgiram novos indicadores, baseados em medidas não financeiras, uma vez que o papel das medidas financeiras de curto prazo havia sido prejudicado por constantes mudanças (JOHNSON; KAPLAN, 1987).

2.2.2 Artefatos de Gestão

A gestão empresarial, percebida na literatura, em diversos contextos, varia de acordo com as ideias dos diferentes autores. Para Shank (1989), a gestão é um processo de quatro fases, sendo a primeira delas composta pela formulação de estratégias, e a segunda, pela transmissão dessas estratégias para toda a organização. Já a terceira fase compreende o desenvolvimento e a execução das estratégias, enquanto a quarta e última fase é composta pelo desenvolvimento e implementação de controles, a fim de monitorar o sucesso na consecução dos objetivos estratégicos.

De acordo com Santos (2011), o processo de gestão deve assegurar o cumprimento das metas, dos objetivos e da missão da empresa, por meio da busca pela eficácia, que é percebida com base em três pilares fundamentais: o modelo da decisão, o modelo de informação e o modelo de mensuração. Nesse sentido, a incorporação desses três pilares é entendida como Controladoria, ou seja, área responsável pela gestão econômica das organizações (GLAUTIER; UNDERDOWN, 1977; CATELLI, 2001; SANTOS, 2011).

Similarmente, Vargas e Beuren (2012) afirmam que, no processo de gestão das empresas, a organização, o planejamento e o controle demonstram-se cada vez mais indispensáveis para o correto andamento das atividades, funções que, na maioria das vezes, são atribuídas ao departamento de controladoria ou à pessoa do *controller*. De

qualquer forma, independente do responsável pela condução dos negócios em uma empresa, é importante que as atividades sejam planejadas de maneira organizada, de modo a colaborar para a continuidade dos mesmos.

Além disso, utilizar Artefatos de Controle e Planejamento não significa que a empresa possui todas as ferramentas gerenciais fundamentais para o processo de gestão. Nesse sentido, é fundamental que a organização conheça e mensure seus processos corretamente, identificando eventuais perdas e possibilidades de riscos futuros, razões que contribuem para um resultado negativo.

Nesse processo, alguns autores destacam que a gestão estratégica de custos tem um importante papel, pois, além de ser suporte para a tomada de decisões, ajuda a estabelecer prioridades e trazer certas vantagens competitivas para as organizações, o que resulta em uma melhor alocação dos recursos (ELLRAM; STANLEY, 2008). Nesse sentido, a gestão de custos consiste em tomar decisões capazes de melhorar a relação custo-eficácia de uma empresa (UDDIN, 2013).

Por sua vez, o Quadro 3 apresenta os Artefatos da Contabilidade Gerencial, considerados, neste estudo, como artefatos de gestão, com base em autores como Warren, Reeve e Fess (2001), Wernke e Lembeck (2004), Soutes (2006), Abdel-Kader e Luther (2008) e Cunha (2011).

Artefatos de Gestão
Avaliação de Desempenho com base em medidas não financeiras
Análise de rentabilidade por produto/serviço
Análise da Rentabilidade dos Clientes
Análise de Desempenho - Empregados
Avaliação de Desempenho com base em medidas não financeiras voltadas ao cliente.
Gestão da Qualidade / Cadeia de Valor para o Cliente
Gestão Estratégica de Custos
Benchmarking

QUADRO 3 - ARTEFATOS DE GESTÃO

Fonte: Os autores (2015)

A avaliação de desempenho com base em medidas não financeiras surgiu pelo fato de as medidas contábeis e financeiras não estarem conseguindo capturar determinados indicadores necessários em um processo de gestão mais avançado,

como, por exemplo, a satisfação no empregado. Para autores como Itner e Larcker (1998) e Cunha (2011), os indicadores não financeiros vieram da necessidade de compreensão de outros objetivos, que não os financeiros.

Ressalta-se que a discussão não gira em torno de qual tipo de indicador é o mais importante, de maneira geral. A utilização de indicadores financeiros em conjunto com o uso de indicadores não financeiros oferece uma maior sustentação para o controle administrativo e contábil das organizações, que, até então, estavam enfraquecidas frente às incertezas provenientes das estratégias e do ambiente (VAIVIO, 1999).

Na sequência, o Quadro 3 apresenta a Análise de Rentabilidade por produto ou serviço, importante ACG que utiliza, fortemente, a Margem de Contribuição para auxiliar os gestores a decidir quais serão os produtos ou serviços que merecerão maior atenção e esforço da equipe, além de possibilitar a identificação de produtos ou serviços que possuem margens negativas e contribuem, portanto, para a geração de prejuízo financeiro à empresa (WERNKE; LEMBECK, 2004).

Por meio da utilização da Análise de Rentabilidade, a administração consegue definir com maior clareza onde deverá centralizar seus esforços, uma vez que alguns produtos ou serviços podem ser mais lucrativos que outros, em função de diversos fatores. Com isso, cria-se a possibilidade de definição da melhor estratégia para se alcançar a máxima margem de contribuição total (WARREN; REEVE; FESS, 2001; WERNKE; LEMBECK, 2004).

Outro artefato que se sobressai é a Avaliação de Desempenho dos colaboradores, com base em médias não financeiras. Essa importante ferramenta tem seu foco no conhecimento da dinâmica do comportamento de cada funcionário, do trabalho a ser desenvolvido e do ambiente organizacional em que se passam essas ações, a fim de se aproveitar, ao máximo, o potencial de cada colaborador e, conseqüentemente, o potencial humano de toda a empresa (BERGAMINI; BERALDO; 2007; SENTANIN, 2012).

Já Análise de Desempenho com medidas não financeiras voltadas ao cliente, assim como outros tipos de Avaliação de Desempenho baseadas em indicadores não financeiros surgiram da necessidade de os gestores obterem informações estratégicas que os modelos tradicionais não conseguiam capturar (ITNER; LARCKER, 1998; CUNHA, 2011).

Ainda em relação ao cliente, destaca-se a importância da Análise de Rentabilidade por Cliente, no processo gerencial. Para Szychta (2010), a competitividade atual do setor de serviços faz com que as empresas busquem informações para a melhoria contínua da eficiência de seus serviços, levando em consideração o prazo e a qualidade de suas atividades, a fim de maximizar a rentabilidade de cada cliente.

Em empresas prestadoras de serviços, a lucratividade por cliente demonstra-se mais importante do que a lucratividade por produto, uma vez que o custo do atendimento do serviço tende a ser determinado pelo comportamento de cada cliente (NARAYANAN; KAPLAN; 2001; GUERREIRO; MERSCHMANN; BIO, 2008). Nesse sentido, identificar a rentabilidade de cada cliente auxilia as organizações em diversos fatores, como preservar clientes, reverter quadros em que os clientes não se demonstram rentáveis, ter subsídios para tomar decisões de precificação e ajustes na qualidade dos serviços, além de diversos outros aspectos que contribuem para a competitividade empresarial (VAN RAAIJ; VERNOOIJ; TRIEST, 2003).

Por sua vez, o *Benchmarking* é responsável por buscar externamente e comparar internamente as melhores práticas utilizadas pelas organizações. Desta forma, por meio das informações obtidas, busca-se realizar as alterações necessárias e, assim, atingir a melhoria dos processos para alcançar o valor máximo ou, até mesmo, ultrapassar o *benchmark* (KUMAR; ANTONY; DHAKAR, 2006; ANAND; RAMBABU, 2008).

Além disso, por meio da análise da posição competitiva da empresa e dos pontos fortes e fracos dos concorrentes, a organização identifica os fatores que podem afetar seu desempenho direto em relação aos clientes. Desta forma, a empresa identifica o ambiente em que está inserida e estabelece planos estratégicos que lhe ofereçam vantagens competitivas (HANNAM; FREEMAN, 1989; KOTLER; KELLER, 2006).

Na luta para se destacar dos concorrentes e disponibilizar um melhor produto ou serviço aos consumidores finais, Shank (1989) ressalta a importância da cadeia de valor nas empresas. Segundo o autor, a cadeia de valor pode ser entendida como um conjunto de valores que ligam todas as atividades da organização, que se iniciam com a origem das matérias-primas e só se finalizam com o produto ou serviço acabado, que será entregue ao cliente.

Desta forma, a cadeia de valor tem sua importância reconhecida ao permitir que os gestores entendam: como funciona a estrutura de formação de valor do bem ou serviço; como esse produto final será percebido pelo cliente; e os fatores que podem vir a alterar os custos e a qualidade ao longo da cadeia, o que oferece uma importante visão competitiva aos gestores (SILVA; KOPITTKKE, 2002).

A cadeia de valor destaca-se por ser uma forma de se analisar os custos e os fatores principais que agregam valor a um produto ou serviço, tendo, em seu contexto, investimento em pesquisa, desenvolvimento, *marketing* e outros fatores responsáveis por agregar valor ao serviço final (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007; SOUZA; MELLO 2011). Tais investimentos são considerados, neste estudo, como Gestão da Qualidade.

Diante de todo esse contexto, fica clara a necessidade de uma organização possuir um conjunto de ACG suficiente para sua gestão, pois, mesmo com a falta de algum desses artefatos, as demais ferramentas gerenciais podem suprir essa ausência e continuar gerando uma vantagem estratégica para a empresa em um ambiente competitivo.

2.2.3 O Balanço Patrimonial, DRE e DFC como artefatos da Contabilidade Gerencial

Ao se explorar a temática Artefatos da Contabilidade Gerencial, percebe-se uma tendência dos estudos de segregar a Contabilidade entre Financeira e Gerencial. Conforme exposto anteriormente, costuma-se dizer que a contabilidade financeira está voltada para o usuário externo, enquanto a gerencial tem suas informações voltadas ao usuário interno.

Desta forma, algumas ferramentas contábeis são discutidas, em sua maioria, em estudos de natureza financeira, não sendo encontradas, com facilidade, em estudos que abordam os Artefatos da Contabilidade Gerencial. Dentre essas ferramentas contábeis, destacam-se algumas demonstrações que são percebidas, nesse estudo, como artefatos fundamentais para qualquer tipo de usuário da informação contábil: O Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Cabe reforçar que a Contabilidade, inicialmente, estava voltada, única e exclusivamente, para fins gerenciais dos mercadores, com a finalidade de satisfazer os anseios de mensuração do resultado e do controle patrimonial (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005). Segundo Kassai (2002), a Contabilidade surgiu pela necessidade de um instrumento de controle e como auxílio no processo de decisão pelo próprio “usuário primeiro”, ou seja, o gestor patrimonial.

Com o passar do tempo, as informações contábeis começaram a ser utilizadas por outros tipos de usuários, servindo como apoio para mensurar e alocar seus recursos (MARTINS, 1991; KASSAI, 2002). Em contrapartida, influenciada pelas exigências do governo, a Contabilidade teve seu propósito distorcido em empresas que depositavam boa parte de sua preocupação nas obrigações legais, desprezando elementos fundamentais para sua sobrevivência, que são as informações úteis para as tomadas de decisão (DIAS, 2010).

Quando elaboradas sem alteração da realidade, as demonstrações contábeis oferecem subsídios essenciais para a continuidade dos negócios. Nesse sentido, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) afirma que as demonstrações contábeis proporcionam uma série de informações úteis ao processo de avaliação e de tomada de decisões econômicas por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Para Almeida (2010), órgãos como o CPC proporcionam a criação de um padrão contábil, fazendo com que as empresas elaborem informações que atendam o maior número de usuários possível. Esses padrões tendem a oferecer benefícios que vão além do cumprimento das imposições do governo, pois disponibilizam diversas informações que atendem tanto os usuários internos quanto os externos.

Para reforçar a crítica de que certas demonstrações estão voltadas somente aos usuários externos, Almeida (2010) alerta sobre a subjetividade presente nas escolhas contábeis, que são capazes de fazer com que o usuário externo não capture o sentido da escolha adotada pela empresa. Por outro lado, as análises das demonstrações financeiras por usuários internos, ou seja, para fins gerenciais, tendem a ser mais claras devido ao conhecimento destes sobre os critérios estabelecidos pela empresa.

Segundo Penman (2013), a partir do momento que o usuário da informação contábil entende a maneira como as demonstrações financeiras estão organizadas, o

mesmo tem maior capacidade de extrair informações relevantes durante a análise das demonstrações. Assim, por reconhecer a importância do Balanço Patrimonial, da Demonstração do Resultado do Exercício e da Demonstração dos Fluxos de Caixa para os usuários internos, estas demonstrações são tratadas, neste estudo, também como Artefatos da Contabilidade Gerencial.

2.2.3.1 BALANÇO PATRIMONIAL

Conforme exposto por Iudícibus, Martins e Carvalho (2005), a contabilidade surgiu para atender as necessidades de mensuração do resultado e para o controle patrimonial por parte dos mercadores. Dentre as ferramentas tradicionais de contabilidade, destaca-se o Balanço Patrimonial, cuja finalidade é apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinado período, ou seja, uma posição estática (MARTINS *et. al*, 2013).

O Balanço Patrimonial caracteriza-se como a demonstração gerada ao final de uma sequência de procedimentos contábeis, que apresenta, de maneira ordenada, três elementos que compõem o patrimônio de uma organização: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido (IUDÍCIBUS *et. al*, 2010). De forma mais analítica, Penman (2013, p. 30) descreve esse artefato como:

O balanço patrimonial é uma demonstração dos investimentos da empresa (advindos de suas atividades de investimentos) e das reivindicações de reembolsos advindos desses investimentos. Ambos, ativos e passivos, são divididos em duas categorias correntes (atuais) e de longo prazo, onde “corrente” significa que os ativos gerarão caixa dentro de um ano ou que o caixa será usado para liquidar exigíveis dentro de um ano.

A importância do Balanço Patrimonial na gestão de uma organização é reforçada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que, por meio da Deliberação CVM nº 595, de 15 de setembro de 2009, afirma que essa demonstração deve apresentar, respeitada a legislação, no mínimo, as seguintes contas:

INFORMAÇÕES APRESENTADAS NO BALANÇO PATRIMONIAL		
(a) caixas e equivalentes de caixa;	(g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial	(m) obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas “k” e “l”);
(b) clientes e outros recebíveis;	(h) propriedades para investimento	(n) obrigações e ativos relativos à tributação corrente
(c) estoques;	(i) imobilizado;	(o) impostos diferidos ativos e passivos (CPC 32);
(d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”);	(j) intangível;	(p) obrigações associadas a ativos à disposição para venda (CPC 31);
(e) total de ativos classificados como disponíveis para venda	(k) contas a pagar comerciais e outras	(q) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio Líquido.
(f) ativos biológicos;	(l) provisões;	(r) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade.

QUADRO 4 - INFORMAÇÕES APRESENTADAS NO BALANÇO PATRIMONIAL

Fonte: Adaptado de CVM, 2009.

O Quadro 4, ao expor tamanha quantidade de informações relevantes presentes em um Balanço Patrimonial, deixa claro que esta ferramenta contábil pode ser considerada um Artefato da Contabilidade Gerencial, uma vez que cada uma das informações descritas acima é fundamental para uma gestão eficiente, devido à relevância que estas apresentam para a análise e a decisão gerencial.

2.2.3.2 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO – DRE

Outra demonstração contábil tradicional, considerada neste estudo como ACG, é a Demonstração do Resultado do Exercício, a DRE. Segundo Martins *et al.* (2013), a DRE apresenta, de forma resumida, as operações realizadas pela empresa durante o exercício social, destacando o resultado líquido do período e incluindo o que se denomina receitas e despesas realizadas.

Similarmente, Penman (2013) descreve a DRE como a demonstração que apresenta as fontes de renda líquida da empresa, classificadas em termos gerais como receitas e despesas, onde as receitas são os valores provenientes da venda de produtos ou da prestação de serviços, enquanto as despesas se referem aos valores despendidos para gerar receita.

No Brasil, de maneira complementar à Lei 6.404/76, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por meio do Pronunciamento Técnico CPC 26, estabelece uma estrutura mínima para a Demonstração do Resultado do Exercício, obedecidas também as determinações legais. Tal estrutura estabelece a evidenciação: do resultado proveniente da avaliação de investimento; do resultado financeiro; e, de forma destacada, do resultado proveniente das operações contínuas e descontinuadas da entidade.

Dentre as diversas abordagens desse pronunciamento técnico, destaca-se a apresentação de uma estrutura mínima para a DRE, conforme apresenta o Quadro 5:

ESTRUTURA MÍNIMA DA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO
RECEITAS
(-) Custo Dos Prod./Merc./Serviços
(=) Lucro Bruto
(-) Despesas Com Vendas, Gerais, Administrativas e Outras Despesas e Receitas Operacionais
(+/-) Receitas de Equivalência Patrimonial
(=) RESULTADO ANTES DAS RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS
(+/-) Despesas e Receitas Financeiras
(=) RESULTADO ANTES DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO
(-) Tributos sobre o Lucro
(=) RESULTADO LIQUIDO DAS OPERAÇÕES CONTINUADAS
(-) Resultado líquido após operações descontinuadas
(-) Resultado após tributos mensuração a valor justo menos despesa de venda ou baixa ativos, ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade op. descontinuada
(=) RESULTADO LIQUIDO DO EXERCÍCIO

QUADRO 5 - ESTRUTURA MÍNIMA DA DRE
FONTE: Adaptado de CPC 26

Da mesma forma que o Balanço Patrimonial, a DRE nem sempre é percebida por alguns empresários como um artefato gerencial, devido à sua obrigatoriedade. Entretanto, ao se analisar a estrutura do Quadro 5, fica claro que a DRE não é apenas

uma demonstração com uma vasta quantidade de informações, mas um artefato gerencial capaz de clarear a mente de usuários internos e externos ao demonstrar a eficiência de uma empresa em determinado período.

2.2.3.3 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA – DFC

Outra demonstração contábil considerada, neste estudo, como um artefato gerencial indispensável para a gestão empresarial é a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC). Segundo Scherer *et al.* (2012), a DFC dispõe de elementos necessários para sustentar as decisões econômicas e financeiras dos usuários, uma vez que oferece informações sobre a capacidade da entidade gerar caixa, detalhadas na forma de pagamentos e recebimentos ocorridos em determinado período.

A DFC tem como objetivo primário prover informações relevantes sobre os pagamentos e recebimentos de uma empresa, ocorridos durante um determinado período, de modo a proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma melhor análise da capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como, de suas necessidades para utilizar esses fluxos de caixa (MARTINS *et al.*, 2013).

De acordo com Penman (2013), os fluxos de caixa são divididos em três tipos de demonstrações: os fluxos de caixa de atividades operacionais, os fluxos de caixa de atividades de investimento e o fluxo de caixa de atividades de financiamento. Dessa forma, a DFC permite que o usuário visualize como ocorreram as movimentações de disponibilidades em um dado período de tempo.

Obrigatória pela Lei das Sociedades por Ações, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tornou a DFC obrigatória para todas as demais sociedades (MARTINS *et al.*, 2013). Mesmo obrigatória, a importância para os usuários da informação contábil, sejam eles internos ou externos, fica clara na descrição das características de cada tipo de fluxo de caixa, como demonstrado no Quadro 6:

Tipos de Fluxos de Caixa	Características	Fonte
Atividades operacionais	O montante dos fluxos de caixa advindos das atividades operacionais é um indicador chave da extensão pela qual as operações da entidade têm gerado suficientes fluxos de caixa para amortizar empréstimos, manter a capacidade operacional da entidade, pagar dividendos e juros sobre o capital próprio e fazer novos investimentos sem recorrer a fontes externas de financiamento.	IAS 7; CPC 03 R2
Atividades de investimento	A divulgação em separado dos fluxos de caixa advindos das atividades de investimento é importante em função de tais fluxos de caixa representarem a extensão em que os dispêndios de recursos são feitos pela entidade com a finalidade de gerar lucros e fluxos de caixa no futuro. Somente desembolsos que resultam em ativo reconhecido nas demonstrações contábeis são passíveis de classificação como atividades de investimento.	
Atividades de financiamento	A divulgação separada dos fluxos de caixa advindos das atividades de financiamento é importante por ser útil na predição de exigências de fluxos futuros de caixa por parte de fornecedores de capital à entidade.	

QUADRO 6 - CARACTERÍSTICAS DOS FLUXOS DE CAIXA

Fonte: Adaptado de IAS 7; CPC 03 R2

Quando usada em conjunto com as demais demonstrações financeiras, a Demonstração dos Fluxos de Caixa proporciona uma série de informações, como, por exemplo: a capacidade de a empresa honrar seus compromissos e pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos; a capacidade de a empresa gerar futuros fluxos líquidos positivos de caixa; a liquidez, a solvência e a flexibilidade financeira da empresa (Martins *et al.*, 2013). Diante de tamanha quantidade de informações relevantes, a DFC é percebida, neste estudo, como um ACG, em especial, por ser acessível às empresas prestadoras de serviços contábeis.

2.3 EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

De forma geral, o profissional contábil tem a responsabilidade de preparar informações que sirvam de suporte para a tomada de decisão, para análise e controle da atual situação patrimonial e para o planejamento estratégico nas organizações (WARREN; REVÉ; FESS, 2001). Nesse sentido, os ACG surgem como ferramentas fundamentais para auxiliar os gestores e estes podem ser elaborados, diretamente, por profissionais contábeis internalizados nas empresas, ou, até mesmo, pela terceirização de empresas prestadoras de serviços contábeis.

As empresas prestadoras de serviços contábeis possuem um grande campo de serviços a serem explorados e, assim, podem ampliar seu mercado, oferecendo desde os serviços voltados ao cumprimento de obrigações fiscais até os trabalhos mais complexos, como os serviços de auditoria e consultoria empresarial. Neste sentido, Smith (2009) afirma que a criação de redes de contabilidade, em grandes mercados, favorece a captação de serviços, com destaque para a predominância da rede composta pelas empresas *Pricewaterhouse Coopers*, *Deloitte Touche Tohmatsu*, *Ernst & Young* e *KPMG*, conhecidas, mundialmente, como as *Big Four*.

Como os serviços das *Big Four* voltam-se às grandes companhias, acabam por deixar espaço para empresas contábeis de menor porte, uma vez que, no Brasil, as Pequenas e Médias Empresas (PMEs), em 2012, representavam 98,2% do total das empresas (IBGE, 2014). Além disso, a falta de conhecimento sobre a importância da informação contábil por parte das PME faz com que boa parte de seus gestores a percebam como um custo para o atendimento das imposições fiscais e trabalhistas (STROEHER; FREITAS, 2006; ANJOS *et al.* 2011), o que leva as próprias empresas de contabilidade a ter seu foco operacional voltado ao cumprimento das obrigações impostas pelo governo.

A percepção sobre determinado serviço profissional pode contribuir para o aumento ou declínio do número de novos profissionais. Nesse sentido, Albrecht e Sack (2000) afirmam que a falta de informações afeta a percepção dos estudantes acerca de um determinado curso, influenciando na escolha de carreiras profissionais, inclusive, na opção pelo curso de Ciências Contábeis. Entretanto, Leal *et al.* (2014) apontam que o número de cursos de contabilidade aumentou em 292,37%, entre os anos de 1991 e 2009, e as matrículas nos cursos de Ciências Contábeis saltaram de

97.223 para 235.274, nesse mesmo período, representando um crescimento de 142%.

O aumento da oferta de cursos de Ciências Contábeis, bem como, do número de novos alunos ingressantes nesse curso impactou, diretamente, o número de novos profissionais contábeis registrados no Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Nesse sentido, a Tabela 1 apresenta o crescimento na quantidade de profissionais devidamente registrados no CFC, de 2004 até 2013:

TABELA 1 - EVOLUÇÃO DA CLASSE CONTÁBIL NO BRASIL

Ano	CONTADOR					
	MASCULINO		FEMININO		TOTAL	
	Quantidade	Crescimento Acumulado desde 2004 (%)	Quantidade	Crescimento Acumulado desde 2004 (%)	Quantidade	Crescimento Acumulado desde 2004 (%)
2004	104.978	0,00%	61.692	0%	166.670	0,00%
2005	115.512	10,03%	74.291	20,42%	189.803	13,88%
2006	119.846	14,16%	79.825	29,39%	199.671	19,80%
2007	123.173	17,33%	82.551	33,81%	205.724	23,43%
2008	127.594	21,54%	85.433	38,48%	213.027	27,81%
2009	130.239	24,06%	88.797	43,94%	219.036	31,42%
2010	161.850	54,18%	130.540	111,60%	292.390	75,43%
2011	161.064	53,43%	129.144	109,34%	290.208	74,12%
2012	162.928	55,20%	129.758	110,33%	292.686	75,61%
2013	168.573	60,58%	135.669	119,91%	304.242	82,54%

Fonte: Adaptado de CFC (2013).

Nota-se, na Tabela 1, que o crescimento foi significativo, em especial, no ano de 2010, quando o número de profissionais registrados no CFC saltou de 219.036 para 292.390, o que significa um aumento de 33,49% no número de profissionais registrados de 2009 para 2010. Esse forte crescimento no número de registros é resultado da Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, que estabeleceu que os profissionais contábeis somente poderão exercer sua profissão após a conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis e aprovação no exame de suficiência e registro nos Conselho Regional de Contabilidade (CRC), do local onde estiverem sujeitos.

Assim, a Lei 12.249 acabou por forçar os profissionais formados em contabilidade até 2009 a se registrarem nos Conselhos Regionais de Contabilidade, uma vez que, até aquele momento, não havia a necessidade de realizar o exame de suficiência para conseguir o registro profissional. Além disso, conforme apresentado na Tabela 2, o impacto foi percebido também nos técnicos contabilidade, uma vez que

o registro sem exame de suficiência, tanto para contador quanto para técnico, vigiu até 29 de outubro de 2010.

TABELA 2 - EVOLUÇÃO DOS TÉCNICOS EM CONTABILIDADE NO BRASIL

Técnico em Contabilidade						
	Masculino		Feminino		Total	
Ano	Quantidade	Crescimento Acumulado desde 2004 (%)	Quantidade	Crescimento Acumulado desde 2004 (%)	Quantidade	Crescimento Acumulado desde 2004 (%)
2004	131.846	0%	60.503	0%	192.349	0,00%
2005	134.847	2,28%	65.679	8,55%	200.526	4,25%
2006	129.975	-1,42%	64.942	7,34%	194.917	1,34%
2007	129.026	-2,14%	64.588	6,75%	193.614	0,66%
2008	128.292	-2,70%	64.234	6,17%	192.526	0,09%
2009	127.268	-3,47%	64.307	6,29%	191.575	-0,40%
2010	129.877	-1,49%	73.317	21,18%	203.194	5,64%
2011	126.403	-4,13%	71.116	17,54%	197.519	2,69%
2012	123.718	-6,16%	69.094	14,20%	192.812	0,24%
2013	121.640	-7,74%	68.070	12,51%	189.710	-1,37%

Fonte: Adaptado de CFC (2013).

Sabe-se, ainda, que muitos estudantes egressos dos cursos de Ciências Contábeis optam por não se registrar em seus Conselhos Regionais de Contabilidade, uma vez que atuam em áreas profissionais que não fazem a exigência do registro profissional. Por outro lado, acredita-se que existem profissionais que optam em manter seus registros ativos, mesmo sem uma necessidade atual.

De qualquer forma, a realidade é que houve um aumento significativo tanto no número de cursos de Ciências Contábeis quanto no número de profissionais, o que, provavelmente, está relacionado ao aumento das organizações contábeis em todo o Brasil, conforme dados do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) apresentados na Tabela 3:

TABELA 3 - EVOLUÇÃO DAS EMPRESAS CONTÁBEIS NO BRASIL

Ano	ORGANIZAÇÃO			Total Geral	Crescimento Acumulado desde 2004 (%)
	Individual	Empresário Individual	Sociedade		
2004	46.835		21.172	68.007	0,00%
2005	43.528		21.620	65.148	-4,20%
2006	44.194		21.421	65.615	-3,52%
2007	44.746		22.275	67.021	-1,45%
2008	46.039		23.341	69.380	2,02%
2009	47.095		26.156	73.251	7,71%
2010	46.972	1.759	27.552	76.283	12,17%
2011	45.326	4.043	29.601	78.970	16,12%
2012	43.829	6.250	31.020	81.099	19,25%
2013	41.747	6.926	33.970	82.643	21,52%

Fonte: Adaptado de CFC (2013).

Na Tabela 3, as organizações contábeis são segregadas em três diferentes tipos. A Sociedade diz respeito à empresa contábil constituída por dois ou mais sócios, enquanto a empresa designada como Empresário Individual, que, na tabela acima, aparece a partir de 2010, é formada por uma pessoa jurídica com um único sócio. Já a Organização Individual refere-se ao empresário registrado por meio de seu Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), ou seja, como autônomo.

Entretanto, existe uma tendência de que a Organização Individual seja extinta ao longo do tempo, uma vez que os Conselhos Regionais de Contabilidade passaram a aceitar apenas o registro de organizações com registro no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Esta perspectiva é abordada na Tabela 4, que apresenta, ainda, dois novos tipos de organização oriundos da criação do Micro Empreendedor Individual (MEI) e do Empresário Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI):

TABELA 4 - ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS NO BRASIL

ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS NO BRASIL EM 2014		
Tipo de Organização	Quantidade	% sobre total
Sociedade	32.350	38,84%
Empresário	7.988	9,59%
MEI	1.954	2,35%
EIRELI	1.362	1,64%
Individual	39.637	47,59%
Total	83.291	100,00%

Fonte: Adaptado de CFC (2014).

Assim como em outros tipos de organizações, a tendência é que a grande maioria das organizações contábeis, apresentadas pelo CFC, seja de empresas de pequeno porte. Em concordância, Hall *et al.* (2012) afirmam que as Micro e Pequenas Empresas (MPE) se mantêm em constante crescimento em todo o mundo, formando um pilar na economia nacional, por meio da geração de grande parte dos empregos e da renda, sendo uma realidade fundamental à economia.

Entretanto, apesar de o número de MPE ser significativo, o índice de organizações que encerram suas atividades antes de completarem cinco anos ainda é elevado, geralmente, devido à gestão inadequada da empresa (MACIEL *et al.*, 2002). Essa gestão inadequada é, em muitas vezes, causada pela ausência de informações úteis no processo de gestão, o que pode acarretar a descontinuidade das MPE, pois estas acabam não tendo forças para suportar as dificuldades impostas por um mercado altamente competitivo (PIRES; COSTA; HAHN, 2011).

Assim, destacam-se as empresas prestadoras de serviços contábeis por exercerem um papel fundamental por meio da elaboração de informações úteis e confiáveis para auxiliar os gestores na tomada de decisão e no controle gerencial (MOSIMANN; FISCH, 1999). Nesse sentido, Silva, Rocha e Melo (2011) pressupõem que o contador, responsável pela elaboração das informações contábeis, visualizem tais informações como essenciais para a gestão empresarial e as utilizem para si próprio.

Desse modo, novamente é exposta a relevância dos ACG, uma vez que suas ferramentas se apresentam como fundamentais para a gestão empresarial, cabendo ao contador auxiliar tanto seus clientes quanto suas próprias empresas prestadoras

de serviços contábeis, mediante o desenvolvimento e a implantação de artefatos úteis para o processo gerencial, uma vez que a concorrência, no setor de serviços contábeis, é uma realidade, percebida pelo número significativo de organizações contábeis no Brasil.

Antes de identificar os aspectos cognitivos que levam o contador a optar por não utilizar determinado ACG, é necessário identificar se esse profissional está preparado para usar certas informações, uma vez que o reconhecimento do perfil do profissional pode ser capaz de justificar os motivos pelos quais este elabora determinados ACG para seus clientes, mas deixa de os utilizar em sua própria empresa.

Nesse sentido, explora-se, inicialmente, o universo das MPEs prestadoras de serviços, por meio de uma revisão da literatura. Na sequência, o foco volta-se para as competências profissionais apresentadas por Katz (1974), que faz uma importante reflexão, ao afirmar que um profissional pode possuir apenas competências técnicas e, assim, se restringir somente à elaboração das informações, não fazendo uso das mesmas durante a prática da gestão empresarial.

2.4 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS

Ao se estudar a gestão das MPEs, atende-se os anseios de grande parte da população dos países emergentes, inclusive, em território brasileiro, uma vez que a gestão eficiente dessas empresas é fator crucial para a redução da mortalidade precoce de empresas (LIMA; IMONIANA, 2008). De acordo com Ahmad (2014), além das rápidas mudanças do mercado, existem muitas outras razões que levam à descontinuidade dos pequenos negócios, tais como a falta de capital de giro e de competência dos gestores, como o uso inadequado de práticas gerenciais e de negócios.

A utilização de práticas gerenciais adequadas propicia informações cruciais e fundamentais para a garantia da eficiência e da eficácia do negócio. Nesse sentido, o uso eficiente das práticas contábeis financeiras e não-financeiras é traduzido em um importante sistema de informação gerencial responsável por desempenhar um papel vital nas MPEs bem sucedidas (REID; SMITH, 2002).

Terence (2002) afirma que a força das MPEs é percebida, em especial, pela criação de um vasto número de postos de empregos, que, em muitos casos, substituíram as vagas desativadas em grandes organizações. Nesse sentido, a autora ressalta que esse tipo de empresa pode ser considerado uma importante força reguladora do mercado de trabalho.

Similarmente, Amaral Filho (2011) assinala a importância das MPEs ao afirmar que as pequenas empresas são a base de sustentação da economia, pois dinamizam as economias municipais e dos bairros das grandes metrópoles. Dessa forma, as pequenas empresas têm capacidade de agregar valor tanto aos produtos quanto aos serviços prestados.

Para reafirmar a importância das MPEs no cenário nacional, é importante citar os dados do SEBRAE (2013), que demonstram que os pequenos negócios, no Brasil, representam 99% do total das empresas, sendo estes responsáveis pela criação de 70% dos empregos formais e por 40% da massa salarial, além de gerarem 25% do PIB nacional e 1% das exportações brasileiras.

Conceituar pequena, média ou grande empresa não é uma tarefa fácil, uma vez que a determinação do tamanho de uma empresa é bastante relativa e pode variar de um país para outro, pois há diversos tipos de posicionamento (MELO JUNIOR, 2012). Nesse sentido, Longenecker *et al.* (2007) defendem que certos padrões relativos ao tamanho são, em geral, arbitrários e adotados para servir a um fim específico.

No Brasil, destacam-se os critérios estabelecidos por entidades públicas para definir o tamanho de uma organização. Desta forma, Melo Junior (2012) apresentou, em seu estudo, uma série de critérios estabelecidos por algumas entidades nacionais para conceituar o que é micro, pequena e média empresa, conforme demonstrado na Tabela 5:

TABELA 5 - CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO DO TAMANHO DAS EMPRESAS NO BRASIL

País	Referência	Micro	Pequena	Média
BRASIL	BNDES (receita bruta anual)	R\$ 2,4 milhões	Acima de R\$ 2,4 e até R\$ 16 milhões	Acima de R\$ 16 Milhões até R\$ 90 milhões.
	Lei Geral MPE (receita bruta anual), alterada pela Lei Complementar nº 139.	R\$ 360 mil	Acima de R\$ 360 mil e até R\$ 3,6 milhões	--
	Receita Federal (receita bruta anual).	R\$ 360 mil	Acima de R\$ 360 mil e até R\$ 3,6 milhões	--
	SEBRAE – Indústria (empregados)	19	20 a 99	100 a 499
	SEBRAE – Comércio e Serviços (empregados)	9	10 a 49	50 a 99
	IBGE (empregados)	19	20 a 99	100 a 499

Fonte: Adaptado de Melo Júnior, J. S. M (2012).

Hall (2004) afirma que classificar as empresas é um processo bastante complexo, assim, recomenda que seja utilizada a definição do SEBRAE para os estudos que envolvem micro, pequenas e médias empresas. Segundo o autor, tal recomendação se justifica pelo fato de o SEBRAE apresentar uma base simples, porém, amplamente conhecida e utilizada pelos pesquisadores brasileiros.

Conforme exposto na Tabela 5, o critério adotado pelo SEBRAE para a categorização das empresas está baseado no número de funcionários e em sua classificação em relação ao setor de atuação. Segundo dados da entidade, a produção gerada pelas MPEs quadruplicou em dez anos, saltando de R\$ 144 bilhões, no ano 2001, para R\$ 599 bilhões, em 2011, o que, analisado em conjunto com as demais informações expostas, reafirma a importância das MPEs para a economia brasileira.

Dentre os setores de atuação, destacam-se as empresas prestadoras de serviços, que, desde que não seja considerado o porte das mesmas, mostram-se responsáveis pela maior parcela do PIB mundial, além de apresentarem um

crescimento na criação de empregos e na geração de renda, cujas taxas são mais elevadas do que em outros setores (IBGE, 2008).

Nesse sentido, Grönroos (2003) acredita que o fator crucial para impulsionar o lucro de uma empresa prestadora de serviços está relacionado à percepção do cliente sobre a qualidade do serviço realizado. A prestação de serviço, por sua vez, refere-se à transação realizada entre partes, cujo objetivo não está voltado, diretamente, à transferência de um bem (LAS CASAS, 2007).

A prestação de serviço é um processo que compreende uma série de atividades intangíveis, que podem se concretizar pelas mais variadas formas. Entre estas, Grönroos (2003) destaca: a interação entre clientes e colaboradores de empresas de serviços; o oferecimento de recursos ou bens físicos; e, até mesmo, a utilização de sistemas capazes de proporcionar serviços voltados à resolução de problemas. Desta forma, o produto do serviço é gerado à medida que a entrega ao cliente gera a solução de um problema por meio de componentes intangíveis (LOVELOCK *et al.*, 2011).

Da mesma forma que acontece em outros setores empresariais, as empresas prestadoras de serviços encontram-se em um ambiente competitivo, cercado de fatores internos e externos capazes de impulsionar a descontinuidade dos negócios. Segundo Nandan (2010), um dos principais fatores para tal é a falta de uma gestão adequada, desse modo, é necessário que tanto as PMEs quanto as grandes organizações busquem ferramentas sofisticadas que se adaptem à sua realidade e à necessidade de gestão.

2.5 COMPETÊNCIAS PROFISSIONAIS

O termo competência refere-se à capacidade global de um indivíduo ser eficaz em atividades de trabalho (CHASE, 2010). Em termos simples, as competências são definidas como qualidades pessoais e talentos necessários para a realização de um trabalho de forma eficaz e eficiente, de modo a atender os objetivos da organização, sem deixar de seguir as normas estabelecidas (ZOPIATIS, 2010).

A definição histórica de competência, como observado por Schneider em 1979, inclui conhecimentos e capacidades psicomotoras, atitudes e habilidades cognitivas, tais como a resolução de problemas (CHASE, 2010). Outras definições incluem

habilidades fundamentais e capacidades para a realização de um bom trabalho, bem como, o uso de linguagem descritiva.

McClelland (1973), um dos precursores do estudo das competências, definiu competência como uma característica subjacente a uma pessoa, que é, casualmente, relacionada ao desempenho superior na realização de uma tarefa ou em determinada situação. O conceito de competência relaciona-se à junção de conhecimentos, habilidades e atitudes, formando um conjunto de capacidades humanas que é fundamentado na inteligência e na personalidade das pessoas (BOYATZIS, 1982).

Diversas abordagens sobre competências são identificadas na literatura, em especial, sobre o desenvolvimento de conceitos, habilidades e atitudes (BOYATZIS, 1982; BOOG, 1991; SPENCER; SPENCER, 1993; DUTRA; HIPÓLITO; SILVA, 2000; HIPÓLITO, 2000; SANDBERG, 2000; BECKER, 2001). O conceito de competência foi muito discutido na década de 1990 e foi abordado como algo além da qualificação, pois o modelo de gestão de competências, no âmbito das organizações, sofre mutações de incidentes e eventos que ocorrem de forma imprevista, além de mutações de comunicação e serviço (ZARIFIAN, 1999).

Le Boterf (1995) identificou a competência centrada em três eixos, formados: pela pessoa; por sua formação; e por sua experiência profissional. Segundo o autor, o conjunto dessas aprendizagens sociais e comunicacionais, associado à aprendizagem e à formação, constitui a base da competência. Portanto, a competência, por essa visão, não é o estado ou o autoconhecimento adquirido, nem resultado de treinamento, mas a competência em ação, isto é, o saber ser e o saber mobilizar conhecimentos em diferentes contextos (DUTRA; HIPÓLITO; SILVA, 2000).

A competência em ação, ou seja, relacionada às práticas de trabalho e à capacidade de mobilizar recursos, diferencia-se de seu conceito de potencial (SPARROW; BOGNANNO, 1994; HASE; DAVIS, 1999; FLEURY; FLEURY, 2001; ZARIFIAN, 2001). As ações, no contexto organizacional, são voltadas para a busca de melhores resultados por meio da gestão de competências (BOYATZIS, 1982; BECKER; HUSELID; ULRICH, 2001; FLEURY; FLEURY, 2001; ZARIFIAN, 2001; RUAS; ANTONELLO; BOFF, 2005) e passam também por um processo de relacionamento com outras pessoas. Esse processo de gestão de competências se baseia na articulação ou mobilização de recursos (LE BOTERF, 2013).

A gestão de competências propõe-se a orientar esforços para planejar, captar, desenvolver e avaliar as competências necessárias à consecução dos objetivos, nos

diferentes níveis da organização (BRANDÃO; GUIMARÃES, 2001). Nessa relação entre a competência e as competências gerenciais, foram também identificadas, em diversos estudos, características e traços que definem um desempenho superior (SPENCER; SPENCER, 1993; MCLAGAN, 1996).

A justificativa de que os melhores desempenhos estão fundamentados na inteligência e na personalidade das pessoas, como um estoque de recursos que o indivíduo detém, vão ao encontro de outros estudos, que sinalizam a necessidade do alinhamento das competências necessárias para cargos ou posições existentes nas organizações (FLEURY; FLEURY, 2001). Esse alinhamento pode ser observado no Quadro 7:

COMPETÊNCIAS PARA O PROFISSIONAL	
Saber agir	Saber o que e por que faz; saber julgar, escolher e decidir.
Saber mobilizar recursos	Criar sinergia e mobilizar recursos e competências.
Saber comunicar	Compreender, trabalhar, transmitir informações e conhecimentos.
Saber aprender	Trabalhar o conhecimento e a experiência, rever modelos mentais saber desenvolver-se.
Saber engajar-se e comprometer-se	Saber empreender, assumir riscos. Comprometer-se.
Saber assumir responsabilidades	Ser responsável, assumindo riscos e consequências de suas ações e sendo por isso reconhecido.
Ter visão estratégica	Conhecer e entender o negócio da organização, o seu ambiente, identificando oportunidades e alternativas.

QUADRO 7 - COMPETÊNCIAS PARA O PROFISSIONAL

Fonte: Fleury e Fleury, 2001.

Para Le Boterf (1995), competência é colocar em prática o que se sabe, em um determinado contexto, geralmente, marcado pelas relações de trabalho, pela cultura da empresa, por imprevistos e limitações de tempo e recursos. As competências voltadas para a estratégia organizacional, aqui estudadas com o enfoque da utilização dos artefatos gerenciais, são sinérgicas entre conhecimentos, habilidades e atitudes (CARBONE; BRANDÃO; LEITE, 2005; FREITAS; BRANDÃO, 2005) e reveladas quando as pessoas executam e agem diante de situações profissionais em que se deparam (ZARIFIAN, 1999).

Grunert e Hildebrandt (2004) acreditam que teorias baseadas em competências são formas, relativamente, novas de pensar sobre como as organizações podem obter

alto desempenho e sustentá-los ao longo do tempo. Essas teorias se voltam para a gestão estratégica, baseada em competências profissionais capazes de explicar de que maneira as organizações podem desenvolver vantagens competitivas, de forma sistemática e estruturada.

2.5.1 Competências de Katz

Em 1955, Robert Katz escreveu um artigo denominado *Skillsofan Effective Administrator*, no qual afirmava que o desempenho do profissional depende de competências e habilidades, ao invés de traços de personalidade. Alguns anos depois, em 1974, esse artigo foi republicado pela *Harvard Business Review*, que defendia a importância e o peso desse artigo e afirmava que a solidez da abordagem de Katz era percebida pela popularidade permanente do referido estudo, que, mesmo após 19 anos de sua primeira publicação, teve 4 mil reimpressões, apenas no primeiro semestre do ano de 1974.

Em geral, o autor acabou mantendo sua declaração original, porém, de uma maneira natural, certo número de ideias foram aprimoradas, por meio de suas experiências, durante o intervalo de quase 20 anos entre a primeira e a segunda publicação. Katz (1955) observou, ainda, que, no momento da primeira publicação do artigo em questão, as empresas demonstravam-se preocupadas em identificar as competências necessárias ao bom executivo, porém, o raciocínio defendido pelo autor ultrapassa esse pensamento, pois reforça que as empresas precisam, inicialmente, identificar as competências de um executivo visto como eficaz, antes de traçar o perfil de competências ideais.

Nesse sentido, Katz (1974) afirma, ainda, que o verdadeiro gerenciamento de profissionais deve se voltar ao que uma pessoa consegue fazer e não ao como ela é. Com base nesse pensamento, o importante é identificar se o indivíduo possui capacidade para realizar as tarefas desejadas pela administração, pois, em caso de contratações, por exemplo, deve-se direcionar o foco da escolha em prol da empresa, a partir das necessidades da organização, não se preocupando apenas em analisar as características pessoais do profissional.

O autor afirma que o gestor é quem orienta as atividades de outras pessoas, no âmbito de uma organização, e assume a responsabilidade de atingir determinados objetivos por meio desses esforços. A principal ideia do trabalho de Katz, que se tornou seu ponto forte, responsável pela disseminação de seu pensamento até os dias de hoje, é que um executivo eficaz possui um conjunto de competências profissionais, segregadas em três diferentes grupos: Competências Técnicas, Competências Humanas e Competências Conceituais. O Quadro 8 apresenta os conceitos de cada uma dessas competências, segundo Katz (1974).

AS COMPETÊNCIAS DO PROFISSIONAL EFICIENTE POR ROBERT KATZ	
Competência Técnica	A Competência Técnica envolve o conhecimento especializado, habilidade analítica dentro dessa especialidade, além da facilidade no uso das ferramentas e técnicas de disciplina específica.
Competência Humana	A Competência Humana é a capacidade do profissional trabalhar efetivamente como um membro do grupo e/ou construir esforços cooperativos dentro da equipe que ele lidera.
Competência Conceitual	A Competência Conceitual envolve a capacidade do profissional em visualizar a empresa como um todo, reconhecendo como as várias funções da organização dependem uma das outras e como qualquer alteração em alguma parte de sua estrutura pode afetar todas as outras.

QUADRO 8 - COMPETÊNCIAS DE KATZ
Fonte: Adaptado de Katz (1974).

As Competências Técnicas referem-se ao entendimento e à proficiência do profissional no desempenho de tarefas específicas, normalmente, realizadas sob o domínio de métodos, técnicas e equipamentos, que envolvem determinadas funções realizadas pela empresa, além de conhecimentos especializados, capacidade analítica e uso competente de instrumentos e técnicas para a resolução de problemas em determinada área (DAFT, 1999; OLIVEIRA E LARCEDA, 2007; CHASE 2010).

Nesse sentido, Katz (1974) acredita que é, relativamente, fácil identificar as Competências Técnicas de um cirurgião, de um músico, de um contador ou de um engenheiro, quando cada um está desenvolvendo sua própria função. Além disso, para o autor, das três competências descritas em seu estudo, a Competência Técnica demonstrou-se a mais familiar, por ser a mais concreta, uma vez que tende a ser a

mais exigida para a maioria dos profissionais. O autor afirma, ainda, que a maioria dos programas de formação profissional e dos treinamentos volta-se para o desenvolvimento de competências técnicas especializadas.

A Competência Humana, por sua vez, reflete-se na capacidade do profissional em estar ciente de suas próprias atitudes, suposições e crenças, em relação a outros indivíduos ou grupos, e em perceber tanto as potencialidades quanto as limitações de sua maneira de ser. Além disso, os profissionais munidos de competências humanas aceitam outros pontos de vista, percepções e crenças, mesmo que diferentes das suas, além de se mostrarem hábeis na compreensão do que os outros, realmente, querem dizer com suas palavras e comportamentos, podendo ser, ainda, extremamente habilidoso no que diz respeito à comunicação.

Determinadas competências humanas expressas por líderes são capazes de criar uma atmosfera de segurança que leva os subordinados a se sentirem à vontade para se expressarem sem medo de censura ou do ridículo e que os encoraja a escolherem, no processo de planejamento e realização de tarefas, as que os afetam diretamente. O profissional “humano” é sensível o suficiente para levar em consideração as percepções dos demais indivíduos de uma organização, porém, para que seja eficaz, suas ações em prol das vontades de outros colaboradores devem estar alinhadas aos objetivos da organização, de modo a encontrar alternativas para que determinadas atitudes gerem uma motivação que afete, positivamente, o resultado da empresa (Katz, 1974).

Em seu estudo, Katz afirma que a capacidade para trabalhar com os outros deve ser uma atividade natural e contínua, que envolve sensibilidade não apenas em momentos de tomada de decisão, mas no comportamento diário do indivíduo. Para o autor, a Competência Humana não pode ser demonstrada apenas de vez em quando, e as técnicas não podem ser aplicadas aleatoriamente, tampouco os traços de personalidade podem ser vestidos ou removidos como se fossem uma peça de roupa. Assim, para ser eficaz, esta competência deve ser desenvolvida naturalmente e de maneira inconsciente.

Já a Competência Conceitual, como exposto na Quadro 7, é a capacidade do profissional em visualizar a organização como um todo, reconhecendo suas relações e percebendo seus elementos significativos em qualquer situação, o que o torna capaz de agir a seu modo, mas, mesmo assim, conseguindo promover o bem-estar geral da organização (Katz, 1974). Esse tipo de competência está mais relacionado ao

profissional em níveis superiores, no âmbito de uma organização, pois se aproxima do perfil de gestores, uma vez que a capacidade de reconhecer as relações entre os vários fatores envolvidos em uma determinada situação possibilita-lhe realizar uma ação adequada e alcançar o resultado máximo para a organização, de maneira geral.

A Competência Conceitual incorpora tanto os aspectos técnicos quanto os humanos, no entanto, o conceito de competência como sendo a capacidade de traduzir o conhecimento em ação deve estar claro ao ponto de possibilitar a distinção entre as três competências aqui estudadas, sendo que: a Competência Técnica volta-se à execução de determinadas atividades, enquanto a Humana se relaciona à compreensão e à motivação de indivíduos e grupos, e a Competência Conceitual apresenta aspectos voltados à coordenação e integração de todas as atividades e interesses de uma organização, em direção um objetivo comum.

Com isso, percebe-se que, em níveis mais baixos de responsabilidade administrativa, as Competências Técnicas e Humanas se fazem mais necessárias, enquanto em níveis mais elevados, a Competência Técnica torna-se, relativamente, menos importante, ao passo que a necessidade de Competências Conceituais cresce rapidamente. Para exemplificar seu raciocínio, Katz (1974) afirma que um executivo chefe pode não apresentar competências técnicas ou humanas e, ainda assim, ser um profissional eficaz, desde que tenha subordinados com fortes competências voltadas a essas direções. Entretanto, caso as competências conceituais desse chefe sejam fracas, o sucesso de toda a organização pode ficar comprometido.

Katz (1974) afirma, ainda, que as organizacionais podem tentar ajustar questões relacionadas à falta de determinada competência por meio da criação de equipes. Para melhor entendimento, o autor expõe um exemplo de uma organização de médio porte que possuía um presidente limitado em competências humanas, mas que trabalhava em conjunto com dois vice-presidentes que apresentavam competências humanas excepcionais, fato que propiciava à empresa maior segurança em suas decisões, devido à soma de competências de sua diretoria.

A força da estrutura do modelo de competências proposto por Katz deve-se à sua forma útil de olhar para as competências de liderança, que é aplicável a diferentes ambientes e às mais diversas áreas de estudo (CHASE, 2010). O peso das ideias de Katz fez com que sua teoria se disseminasse entre diversos pensadores, nas mais distintas áreas de estudo, como, por exemplo, na área de hotelaria, por meio do estudo de Sandwith (1993), que se baseou na segregação das competências propostas por

Katz para criar um novo modelo, que amplia o desmembramento das competências em 5 diferentes tipos.

Sandwith (1993) julgou necessário esse modelo de 5 competências, no âmbito da gestão, para solucionar demandas simultâneas que emergem nas organizações, de modo a oferecer melhorias na qualidade de formação, redução de custos e inovação constante. Apoiado nas ideias de Katz (1974), esse estudo se tornou referência para numerosas pesquisas relacionadas à hotelaria (OKEIYI *et al.*, 1994; TAS *et al.*, 1996; KAY; RUSSETTE, 2000; ZOPIATIS, 2010), devido à sua aplicabilidade na área. O modelo proposto por Sandwith separa as competências em cinco diferentes tipos: conceitual-criativa, liderança, interpessoal, administrativa e técnica, conforme apresentado no Quadro 9.

Tipos de Competência	Definição
Conceitual-criativa	Competências cognitivas associadas à compreensão de elementos importantes do trabalho e criativo pensamento
Liderança	Capacidade de transformar ideias em ação produtiva.
Interpessoal	Competências de interagir efetivamente com outras pessoas
Administrativa	Aspectos pessoais e financeiros da vida organizacional
Técnica	Conhecimento e habilidades associadas com o trabalho atual.

QUADRO 9 - COMPETÊNCIAS SEGUNDO SANDWITH
Fonte: Adaptado de Zopiatís (2010).

Um outro exemplo da importância das ideias de Katz e de seu poder multidisciplinar é percebido na área da saúde, mais precisamente, no estudo de Chase (2010), voltado à gestão de pessoas em departamentos de enfermagem. Uma das justificativas da autora é valorizar a linha de pensamento de Katz, afirmando que seu modelo tem resistido ao teste do tempo, mesmo com uma estrutura simples, por meio da inclusão de apenas três competências que variam em nível de complexidade e de acordo com as circunstâncias em que podem ser aplicadas.

Nesse sentido, a presente pesquisa reconhece o encaixe multidisciplinar das ideias de Katz e busca adaptá-las ao ambiente contábil. Desta forma, por meio de fundamentações teóricas relacionadas a aspectos comportamentais, busca-se

identificar os motivos que afetam a adoção de práticas gerenciais, estratégia ainda pouco utilizada em estudos na área de contabilidade (NASCIMENTO *et al.* 2010).

2.5.2 O Desenvolvimento das Competências segundo Katz

Alguns autores acreditam que algumas competências podem ser aprendidas, mas outras são herdadas, e que habilidades podem diminuir quando não usadas, enquanto outras surgem continuamente (CHASE, 2010). Para Katz (1974), no mundo dos negócios, a maioria dos programas de treinamento profissional volta-se ao desenvolvimento de competências técnicas.

Na abordagem das três competências de Katz (1974), é enfatizado que os bons administradores não nascem, necessariamente, assim, uma vez que as competências necessárias podem e tendem a ser desenvolvidas. Essa abordagem transcende, desse modo, a necessidade de se identificar características específicas em um esforço, para fornecer uma maneira mais útil de olhar para o processo administrativo. Nesse sentido, a identificação das competências necessárias, nos vários níveis de responsabilidade de uma organização, é, extremamente, útil para o processo de seleção, treinamento e promoção de executivos.

A fim de expor suas ideias sobre o desenvolvimento de competências profissionais, Katz (1974) ressalta que:

Durante anos, muitas pessoas afirmaram que a capacidade de liderança é inerente a certos indivíduos escolhidos. Falamos em "líderes natos", "executivos nascidos", "vendedores natos." É sem dúvida verdade que certas pessoas, naturalmente ou inata, possuem maior aptidão ou habilidade em certas competências. Mas a pesquisa em psicologia e fisiologia também indica, em primeiro lugar, que aqueles que têm aptidões e habilidades fortes podem melhorar suas competências através da prática e da formação. Por outro lado, mesmo aqueles que não estão em seu habitat natural pode melhorar o seu desempenho e eficácias.

A ideia sobre o desenvolvimento de competências sugere que é possível otimizar a eficácia administrativa e desenvolver melhores gestores para o futuro. Desta forma, a percepção de que as competências são oriundas da aprendizagem se relaciona à ideia de aprender fazendo. Para Katz (1974), diferentes pessoas

aprendem coisas de maneiras distintas, mas suas competências serão desenvolvidas por meio da prática, de relacionamentos e de acordo com suas experiências pessoais.

O desenvolvimento de competências se dá por meio da aprendizagem, seja ela natural ou induzida, formal ou informal, envolvendo a aquisição de conhecimentos, habilidades e atitudes, o que não ocorre, necessariamente, em sala de aula (ILLERIS, 2004; DURAND, 2006). A aprendizagem representa, portanto, o meio pelo qual se adquire a competência, enquanto o desempenho, no trabalho, representa uma manifestação do que o indivíduo aprendeu, em relação à competência por ele adquirida em processos de aprendizagem (FREITAS; BRANDÃO, 2006).

Segundo (Katz), se o desenvolvimento das competências básicas for realizado de maneira organizada, a tendência é que o profissional internalize, mais rapidamente e de forma segura, as competências profissionais necessárias para realização eficaz de suas atividades. Nesse sentido, torna-se, extremamente, importante a identificação das competências necessárias para cada tipo de profissão, inclusive, da profissão contábil.

2.5.3 Competências Contábeis

Dentre as diversas áreas em que o profissional contábil está apto a atuar, algumas delas já possuem pronunciamentos e relatórios com as competências necessárias para o desempenho de suas funções. Nesse sentido, Bots, Groenland e Swagerman (2009) ressaltam alguns órgãos, como o *European Accounting Association* (EAA), *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) e o *Institute of Chartered Accountants of Scotland* (ICAS), que apresentam certas competências necessárias para a atuação dos contadores.

Em campos mais específicos, há, inicialmente, o pronunciamento do *Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), que elencou as competências voltadas aos contadores públicos. Já no campo da contabilidade gerencial, o *International Federation of Accountants* (IFAC) divulgou, em 2002, na seção *Accountants-in-Business*, um relatório denominado *Competency Profiles for Management Accounting Practice and Practitioners*, também conhecido como *Birkett Report* (Relatório de

Birkett), que apresenta as competências necessárias, que devem ser desenvolvidas para a carreira de contador gerencial.

O Relatório de *Birkett* apresentou um sistema de cinco níveis, sendo o primeiro nível formando pelas competências cognitivas e comportamentais, enquanto o nível dois apresenta as competências cognitivas, segregadas em competências técnicas, analíticas e apreciativas, ao mesmo tempo que as competências comportamentais são segregadas em competências pessoais, interpessoais e organizacionais.

O nível três do Relatório de *Birkett* desmembra as competências que compreendem o nível dois e apresenta 38 competências, sendo cada uma delas relacionadas a uma competência do nível anterior. Na sequência, o nível quatro apresenta 80 tipos de competências oriundas do nível anterior, seguido pelo nível cinco e último, que se destaca ao apresentar 375 competências para o contador gerencial.

Bots, Groenland e Swagerman (2009) utilizaram o nível 3 do relatório de *Birkett* para analisar as competências necessárias para o contador gerencial, durante as diversas etapas de sua carreira. Desta forma, o Quadro 10 apresenta, detalhadamente, as competências dos três primeiros níveis do Relatório de *Birkett*.

Competências do Contador Gerencial		
Nível 1	Nível 2	Nível 3
Competências Cognitivas	Competências Técnicas	Comunicação: elaborar e entenderrelatórios; Habilidade com números; Conhecimentos de Informática; Conhecimentos Contábeis; Aplicartecnologias de planejamento; Previsão, monitoramentodo ambiente e projeções; Processamento de dados não-financeiros; Uso de tecnologiasfinanceiras; Gestãofinanceira
	Competências Analíticas	Competência informacional Habilidade de Pesquisa Análise e estruturação de problemas Planejamento Design organizacional
	Competências Apreciativas	Discriminação; Crítica; Capacidade de resposta Orientação baseada em valores; Perspectiva disciplinar; Perspectivas multidisciplinares.
Competências Comportamentais	Competências Pessoais	Moralidade; Curiosidade; Equilíbrio; Flexibilidade; Simplicidade; Habilidade para enfrentar problemas; Inteligência
	Competências Interpessoais	Comunicação (oral); Habilidade com pessoas; Liderança de equipe.
	Competências Organizacionais	Consciência organizacional; Poder de negociação; Gerenciamento da rede; Advocacia e Representação; Gestão de processos; Gestão de projetos; Gestão de funções; Gestão organizacional.

QUADRO 10 - COMPETÊNCIAS DO CONTADOR GERENCIAL

Fonte: Adaptado de Birkett (2002, apud BOTS; GROENLAND; SWAGERMAN, 2009 – p. 3).

Com base no Relatório de *Birkett*, Bots, Groenland e Swagerman (2009) realizaram um teste empírico e formularam uma hipótese com uma possível sequência de 38 competências (nível 3) a serem desenvolvidas durante a carreira do contador gerencial. Após as análises dos dados, os autores encontraram três níveis de competências necessárias para os contadores gerenciais, e propuseram a segregação dessas competências em: básica, avançada e altamente avançada.

Os resultados demonstraram que a competência básica se mostra necessária durante a graduação em Ciências Contábeis, enquanto a competência avançada precisa estar presente alguns anos após o início da carreira em contabilidade gerencial. Por fim, a competência altamente avançada é necessária para os candidatos ao cargo de Diretor Financeiro.

Outro importante ponto de vista em relação às competências do profissional contábil é exposto pelo *American Accounting Association* (AAA), quando este afirma que os contadores devem desenvolver a capacidade de identificar, reunir, medir, resumir, verificar, analisar e interpretar dados financeiros e não financeiros, além de ter seu foco voltado ao desenvolvimento do pensamento analítico e conceitual, e não apenas para a memorização das normas profissionais.

Nesse sentido, o AAA divulgou, em 1990, um posicionamento denominado *Position Statement Number One Objectives of Education for Accountants*, que critica os programas de contabilidade, ao afirmar que estes devem preparar os estudantes para se tornarem profissionais e não deixar que estes se tornem profissionais apenas no momento de entrada na profissão.

Esse posicionamento apresentou um conjunto de capacidades necessárias para a formação acadêmica dos profissionais de contabilidade, que é demonstrado, de maneira simplificada, no Quadro 11:

COMPETÊNCIAS NECESSÁRIA PARA GRADUADOS EM CONTABILIDADE
Conhecimento Geral
Competências Intelectuais
Competências Interpessoais
Competências de Comunicação
Conhecimento Organizacional e de Negócios
Conhecimento Contábil
Competências Contábeis
Competências Pessoais e Atitudes

QUADRO 11 - COMPETÊNCIAS NECESSÁRIA PARA GRADUADOS EM CONTABILIDADE
Fonte: Adaptado de American Accounting Association (1990)

Segundo esse posicionamento, o foco do ensino deve ser o desenvolvimento de competências relacionadas ao pensamento crítico. Adicionalmente, a fim de

preparar os estudantes para o complexo ambiente de negócios, os educadores devem estimulá-los também a desenvolver habilidades de pesquisa. De acordo com Burke *et al.* (2008), o profissional precisar entender tanto da base de dados quanto dos meios de pesquisa, para que possa extrair uma base relevante e organizar os dados para análise e desenvolvimento de relatórios.

Por fim, Burke *et al.* (2008) afirmam que o contador atual deve assumir uma postura de consultor, o que demanda certas habilidades na captação, no desenvolvimento e no entendimento de informações financeiras e não financeiras. Para que isso seja fato, é fundamental que os professores estimulem o desenvolvimento de competências essenciais para o profissional. Desta forma, as instituições de ensino devem buscar absorver as necessidades do mercado e transferir parte dessa responsabilidade aos docentes, que, por meio de metodologias eficientes, poderão colaborar para a formação dos alunos e, assim, entregar ao mercado de trabalho profissionais mais capacitados.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para Cooper e Schindler (2003), o planejamento de uma pesquisa auxilia na alocação de seus recursos limitados, ao levantar questões cruciais, como, por exemplo, se o estudo deve incluir experimentos, entrevistas, observações, análise de registros, simulação ou alguma combinação dessas possibilidades. Nesse sentido, o planejamento de uma pesquisa consiste em projetar a coleta, a mensuração e a análise de dados.

Desse modo, para se desenvolver o plano e a estrutura de investigação, de modo a alcançar respostas para a questão da pesquisa, inicialmente, deve-se estabelecer o delineamento da mesma, seguido dos aspectos relacionados à elaboração do instrumento de pesquisa e ao constructo. Na sequência, a população e a amostra da pesquisa são abordadas, seguidas das hipóteses e do desenho da pesquisa. Por fim, são expostos os tratamentos estatísticos e os procedimentos utilizados nas análises dos dados do estudo.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Segundo Gil (2009), um dos propósitos da pesquisa descritiva é apresentar as características de uma determinada população, fenômeno ou, até mesmo, o estabelecimento de relações entre as variáveis. Nesse sentido, o presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa de natureza empírica, com abordagem descritiva em relação ao seu objetivo, uma vez que se pretende estudar as competências dos contadores inseridos nas organizações contábeis. Além disso, este estudo é de natureza exploratória, visto que pretende aperfeiçoar ideias, não descartando a hipótese de se alcançar novas descobertas (GIL, 2009).

Já a abordagem, em relação ao problema do presente estudo, é de natureza quantitativa, justificada pelo emprego de instrumentos estatísticos no tratamento dos dados. Os dados e as evidências coletadas em pesquisas quantitativas são filtrados, organizados e tabulados, para que, enfim, estejam preparados para serem

submetidos a técnicas e/ou testes estatísticos, de modo a possibilitar sua quantificação e mensuração (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

A escolha por uma metodologia quantitativa vai ao encontro das ideias de Bryman (2012), que afirma que esse tipo de pesquisa oferece aos pesquisadores a possibilidade de identificar pequenas diferenças entre as características dos indivíduos estudados, por meio de um dispositivo ou de um parâmetro consistente para realizar tais distinções. Segundo o autor, os estudos quantitativos são capazes de fornecer bases mais precisas para estimativas sobre o grau de relação entre os conceitos, como, por exemplo, na análise de correlação.

No que diz respeito à abordagem quanto à estratégia de pesquisa, este estudo caracteriza-se como de levantamento ou *survey*. Segundo Gil (2009), nesse tipo de pesquisa, busca-se a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer, sendo que, no presente estudo, o interesse está na identificação dos ACG utilizados na gestão das empresas contábeis e nas competências dos profissionais que estão à frente dessas organizações. O autor afirma, ainda, que esse tipo de estudo proporciona o conhecimento direto da realidade, por meio de um processo econômico e ágil de coleta de dados, além de possibilitar uma análise quantitativa dos mesmos e uma mensuração até da margem de erro dos resultados obtidos.

As pesquisas de levantamento desenvolvem-se ao longo de diversas fases. No presente trabalho, as fases estabelecidas seguem as ideias de Gil (2009), que estabelece as seguintes etapas:

- Especificação dos objetivos;
- Operacionalização dos conceitos e variáveis;
- Elaboração do Instrumento de coleta de dados;
- Seleção da amostra;
- Coleta e verificação dos dados;
- Análise e interpretação dos dados;
- Apresentação dos resultados.

A primeira fase, referente à especificação dos objetivos, já foi apresentada na introdução do presente estudo, e a operacionalização dos conceitos e variáveis, no decorrer do referencial teórico. Na sequência, são tratados os aspectos referentes ao instrumento da pesquisa, além da identificação da população e seleção da amostra.

Por fim, são relacionados o *design* metodológico do estudo, os procedimentos de coleta e a verificação dos dados.

Diante disso, ao se analisar a abordagem quanto aos efeitos do pesquisador nas variáveis, o presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa *ex-post-facto*. Esse tipo estudo ocorre quando é realizado após a ocorrência dos fatos, com o propósito básico de verificar a existência de relações entre as variáveis, porém, sem quaisquer controles do pesquisador sobre as variáveis estudadas (GIL, 2009; BRYMAN, 2012). Além disso, no que diz respeito à dimensão do tempo, o presente estudo enquadra-se como uma pesquisa de corte transversal, uma vez que buscou obter informações sobre as variáveis em diferentes contextos, porém, simultaneamente (Coelho, 2007).

3.2 INSTRUMENTO DA PESQUISA

A coleta de dados ocorre após a definição clara e precisa do tema-problema, da formação da plataforma teórica, da definição do *design* metodológico e da escolha das técnicas para coleta de dados e evidências (BRYMAN, 2012). Nesse sentido, Martins e Theóphilo (2007) afirmam que, quando a abordagem metodológica de um estudo envolver análise de informações, dados ou evidências empíricas, o pesquisador tem a incumbência de selecionar a técnica necessária para o desenvolvimento e conclusões de sua pesquisa.

A fim de atingir o objetivo deste estudo, optou-se pela utilização de um questionário estruturado para a coleta dos dados, cujo objetivo, segundo Malhotra (2001), é traduzir a informação desejada em um conjunto de questões específicas, de modo que os entrevistados tenham condições de responder. Além disso, o autor reforça que um questionário deve motivar e incentivar o entrevistado a se deixar envolver pelo assunto, cooperando e completando a entrevista.

Para a elaboração do instrumento de pesquisa, uma revisão bibliográfica foi realizada. Inicialmente, a fim de identificar os ACG a serem utilizados no instrumento de pesquisa, utilizou-se, como base, estudos como os de Soutes (2006), Chow *et al.* (2007), Abdel-Kader e Luther (2008) e Oyadomari *et al.* (2008). A fim de adaptar o instrumento da pesquisa de acordo com a realidade desse ramo empresarial, após o

levantamento dos ACG apresentados pelos autores acima descritos, foram realizadas entrevistas com dois contadores, os quais, além de proprietários de empresas de contabilidade, são professores de graduação na área.

Já em relação às competências do profissional contábil, o Relatório de *Birkett* (IFAC, 2002) foi a base para o levantamento das competências analisadas neste estudo, pois este apresenta uma série de competências necessárias para o contador gerencial. Assim como no estudo de Bots, Groenland e Swagerman (2009), optou-se pela utilização das competências listadas no nível três do Relatório de *Birkett*, que apresenta, originalmente, uma gama 38 de competências.

O questionário foi estruturado em três blocos, conforme apresentado no Apêndice 2, sendo que o primeiro voltou-se à identificação dos Artefatos da Contabilidade Gerencial utilizados na gestão das organizações contábeis. No bloco seguinte, as assertivas de 1 a 8 buscaram a identificação das competências técnicas dos profissionais contábeis, enquanto os itens de 9 a 15 e de 16 a 24 objetivaram a identificação das competências humanas e conceituais, respectivamente.

Por fim, o terceiro bloco buscou a identificação das características dos profissionais e das organizações contábeis. Desta forma, o questionário compreende elementos suficientes para identificar a existência de possíveis relações entre os tipos de competências dos profissionais contábeis e a utilização dos ACG na gestão de suas próprias empresas prestadoras de serviços contábeis.

Para a quantificação das respostas, com o objetivo de identificar as competências dos contadores, os dois primeiros blocos do instrumento foram desenvolvidos em escala *Likert* de sete pontos, sendo: 1 – Não Utilizo e 7 – Utilizo totalmente, para a análise dos ACG; e 1 – Discordo Totalmente e 7 – Concordo Totalmente, para avaliar as competências profissionais dos contadores. Segundo Churchill e Peter (1984), o acréscimo de categorias de respostas em um questionário proporciona um aumento da confiabilidade da escala.

Um dos objetivos do planejamento de um instrumento de pesquisa é a minimização do erro das respostas, o que torna a realização do pré-teste um procedimento indispensável (MALHOTRA, 2001). Nesse sentido, o questionário utilizado nesse estudo para a coleta de dados foi submetido inicialmente à um pré-teste, a fim de evidenciar possíveis falhas no instrumento, além de detectar certas inconsistências, ambiguidades, linguagem inacessível e outros detalhes que possam prejudicar a avaliação do respondente (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

O processo de pré-teste foi realizado entre os dias 28/11/2014 e 02/12/2014, com a colaboração de dois potenciais respondentes, ou seja, pessoas com formação similar àquela dos respondentes desejados (COOPER; SCHINDLER, 2003). Esses dois respondentes são contadores e gestores de empresas de contabilidade, além de professores universitários na área de ciências contábeis, permitindo o aprimoramento e aumento da confiabilidade do instrumento, por meio da validação de seu conteúdo (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

A fim de explorar, empiricamente, os conceitos teóricos, Martins e Pelissaro (2005) afirmam que “o pesquisador precisa traduzir a assertiva genérica do conceito em uma relação com o mundo real, baseada em variáveis e fenômenos observáveis e mensuráveis, ou seja, elaborar um constructo e operacionalizá-lo”. Nesse sentido, destaca-se o constructo por apresentar um conjunto de variáveis que buscam representar o significado teórico de um conceito (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Após a definição das variáveis a serem utilizadas no instrumento da pesquisa, que se basearam nos objetivos e na fundamentação teórica deste estudo, os construtos são apresentados no Quadro 12:

Constructo (1ª Ordem)	Constructo (2ª Ordem)	Variáveis	Referências
Competências do Profissional Contábil	Competências Técnicas	Elaboração de Informações Habilidade com números Conhecimentos Operacionais Perspectiva Disciplinar	Katz (1974); IFAC (2002); Bots; Groenland; Swagerman (2009).
	Competências Humanas	Comunicação Liderança Relacionamento	
	Competências Conceituais	Gestão Análise e Estruturação de Problemas Planejamento Critica Capacidade de Resposta Perspectiva Multidisciplinar	
Artefatos da Contabilidade Gerencial	Artefatos de Planejamento de Controle	Controle Financeiro Orçamento Planejamento Indicadores e Medidas Financeiras	IFAC (1998); Chow et al. (2007); Abdel-Kader; Luther (2008); Oyadomari et al. (2008); Soutes (2006).
	Artefatos de Gestão	Indicadores e Medidas não Financeiras Avaliação de Desempenho – Empregados Rentabilidade por Cliente Análise dos Concorrentes Benchmarking Análise de Valor para o Cliente	
	Demonstrações Contábeis	Balanço Patrimonial, DRE DFC	

QUADRO 12 - CONSTRUCTO DA PESQUISA

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

O Quadro 12 apresenta, inicialmente, os constructos derivados das ideias de Katz (1974), que defende que o profissional eficaz pode disponibilizar de três tipos distintos de competência. Para a obtenção das competências de um contador e gestor eficaz, as variáveis foram extraídas do Relatório de *Birkett* (IFAC, 2002) e utilizadas

no instrumento de pesquisa, como competências necessárias para um contador e gestor eficiente.

Em seguida, são listados os constructos voltados à investigação dos ACG utilizados pelas empresas prestadoras de serviços contábeis. Para a obtenção das variáveis a serem analisadas, levou-se em consideração, como base para adaptações, os artefatos utilizados nos estudos de Soutes (2006), Chow *et al.* (2007), Abdel-Kader e Luther (2008) e Oyadomari *et al.* (2008), uma vez que esses trabalhos apresentam uma série de ACG úteis para a gestão de empresas, mesmo não sendo listadas, exatamente, as mesmas ferramentas em cada pesquisa.

3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população representa o universo de unidades a partir do qual a amostra é selecionada, podendo ser definida como o conjunto completo de elementos sobre os quais se deseja realizar inferências (COOPER; SCHINDLER, 2003; BRYMAN, 2012), que, no caso do presente estudo, são as empresas prestadoras de serviços contábeis estabelecidas na cidade de Londrina, Pr.

De acordo com dados oficiais do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná (CRC-PR), o Estado do Paraná possui 3.550 empresas de contabilidade ativas, registradas Conselho, sendo que Londrina é a segunda cidade com o maior número de escritórios ativos em todo o Estado, com 295 empresas contábeis, o que representa 8,31% do total. Apenas a cidade de Curitiba apresenta um número maior de empresas prestadoras de serviços contábeis, com 1.215 (34,23%), enquanto a cidade de Maringá, por sua vez, fica na terceira posição, com 215 empresas ativas (6,06%).

Além da alta representatividade da cidade de Londrina no cenário contábil estadual, a escolha por empresas contábeis estabelecidas nessa cidade se ampara no fato de que, normalmente, por limitações de tempo e custo, além dos benefícios do uso de técnicas estatísticas, é necessária a utilização de planos amostrais, uma vez que nem sempre é possível obter informações de todos os elementos da população (CRUZ, 2014). Neste sentido, Cooper e Schindler (2003) valorizam a amostragem e argumentam que sua ideia básica é permitir que se obtenha conclusões

sobre uma população a partir de alguns elementos, ou seja, a partir de determinadas pessoas que estão sendo selecionadas para mensuração.

Por sua vez, Bryman (2012) afirma que o segmento da população selecionado para investigação pode ser definido como subconjunto da população. O autor defende, ainda, que, em virtude de sua acessibilidade, se faça uso de uma amostragem com característica não-probabilística por conveniência. O uso da amostra por conveniência proporciona aos pesquisadores a liberdade de escolher quem fará parte da amostra, sendo que uma boa amostra é a que retrata eficientemente as características da população por ela representada (COOPER; SCHINDLER, 2003).

Inicialmente, em novembro de 2014, foi realizado contato com o Presidente do Sindicato dos Contabilistas de Londrina (Sincolon), o Sr. Geraldo Sapateiro, bem como, com o Presidente do Sindicato das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações, Pesquisas e de Serviços Contábeis de Londrina e Região (Sescap-Ldr), o Sr. Jaime Junior Silva Cardozo, em busca de apoio para a presente pesquisa. Após o retorno positivo dos mesmos, os questionários foram disponibilizados por meio de uma *survey on-line*, que segundo Hair Jr. *et al.* (2005, p. 162), a sua utilização destaca-se por ser um procedimento popular e barato, que pode ser realizado em pouco tempo e, ainda sim, produzir dados de alta qualidade.

Desta forma, após esse contato inicial, tanto o Sincolon quanto o Sescap encaminharam o *link* da *survey on-line* para os profissionais que possuíam empresas de contabilidade na cidade de Londrina. Além disso, ambos os presidentes encaminharam novos *e-mails* no decorrer do mês de dezembro 2014 e janeiro de 2015, a fim de aumentar a quantidade de respostas. Por fim, foi realizado contato telefônico com alguns contadores e questionários impressos foram encaminhados, em busca de se obter a maior quantidade de respostas para as análises dos dados.

Com base nas premissas da amostragem por conveniência e por meio do auxílio oferecido pelo Sincolon e Sescap-Ldr, foram obtidas 62 respostas, segregados entre questionários impressos e eletrônicos. Deste montante, 7 questionários foram excluídos por falta de preenchimento das respostas, o que significa que 18,64% das empresas de contabilidade da cidade de Londrina foram analisadas nesse estudo. Cabe ressaltar que a adesão à pesquisa foi identificada à medida que os contadores respondiam o questionário. Além disso, conforme descrito na carta de apresentação (APÊNDICE 1), foi assegurado o anonimato aos respondentes.

3.5 HIPÓTESES

Segundo Gil (2009), todo procedimento de coleta de dados está atrelado à formulação prévia de uma hipótese, implícita ou explícita. O autor afirma, ainda, que, em alguns estudos, com o objetivo de descrever determinadas características de um grupo ou um fenômeno, as hipóteses não são, necessariamente, enunciadas de maneira formal.

Quando se trata de pesquisas cujo objetivo é verificar relações de associação ou de dependência entre variáveis, torna-se requisito fundamental o enunciado claro e preciso das hipóteses (Gil, 2009). De acordo com Moura (2014), hipóteses são suposições ou proposições que funcionam como tentativa de explicação de certos fatos ou fenômenos e que possibilitam explicações sobre a natureza de uma situação específica.

Nesta dissertação, desenvolveu-se três hipóteses relativas à utilização dos ACG e a sua relação com cada tipo de competência segundo as ideias de Katz (1974). A principal ideia do trabalho desse autor é que um profissional eficiente possui um conjunto de competências profissionais, segregadas em três diferentes grupos: Competências Técnicas, Competências Humanas e Competências Conceituais.

3.5.1 Hipótese 1: A utilização dos ACG x Competências Técnicas.

Dentre os três tipos de competência analisadas nesse estudo, Katz (1974) afirma que a Competência Técnica é a mais fácil de ser identificada em um profissional. Segundo o autor, a Competência Técnica compreende o conhecimento especializado de um profissional em determinada área, por meio da realização de atividades com o uso de técnicas de disciplina específica.

Nesse sentido, pode-se afirmar que o um profissional munido de competência técnica possui a proficiência no desempenho de tarefas específicas, uma vez que essas atividades são desempenhadas sob o domínio de métodos, técnicas e equipamentos, que envolvem conhecimentos especializados e capacidade analítica (DAFT, 1999; OLIVEIRA E LARCEDA, 2007; CHASE 2010).

O presente estudo parte do pressuposto de que o profissional mais capacitado para a elaboração dos ACG, em sua maioria, é o contador, uma vez que esse indivíduo vem absorvendo conhecimentos técnicos e metodologias específicas na área contábil desde a sua graduação. Dessa forma, assumindo que o contador possui capacidades técnicas suficientes para elaborar os ACG tanto para seus clientes quanto para sua própria empresa, foi estabelecida a primeira hipótese da pesquisa:

H1: A Competência Técnica está relacionada à utilização dos Artefatos da Contabilidade Gerencial.

3.5.2 Hipótese 2: A utilização dos ACG x Competências Humanas.

Por sua vez, Katz (1974) afirma que a Competência Humana é a capacidade do profissional de trabalhar, efetivamente, como um membro do grupo e, até mesmo, de construir esforços dentro da equipe por meio de sua liderança. O autor defende ainda que o verdadeiro gerenciamento de profissionais se volta à análise do que uma pessoa consegue fazer e não como ela é.

Nesse sentido, é importante identificar se o indivíduo possui capacidade para realizar as tarefas desejadas pela administração. Assim, o verdadeiro gestor é quem orienta as atividades das pessoas de sua equipe, assumindo a responsabilidade de atingir os objetivos da organização por meio do esforço de toda a equipe.

Segundo Katz (1974), para que um profissional “humano” seja eficaz, suas ações em prol das vontades dos colaboradores precisam estar alinhadas com os objetivos da empresa, de modo a encontrar alternativas para que determinadas atitudes gerem uma motivação que afete, positivamente, o resultado da empresa. Assim, da mesma forma que o gestor deve estar preparado para identificar se um colaborador está capacitado para assumir determinada função de uma organização, faz-se necessário identificar se o próprio gestor está capacitado para conduzir sua organização com eficiência.

Diante disso, criou-se a seguinte hipótese para verificar a existência de possíveis relações entre a utilização dos ACG e a Competência Humana:

H2: A Competência Humana está relacionada à utilização dos Artefatos da Contabilidade Gerencial;

3.5.3 Hipótese 3: A utilização dos ACG x Competências Conceituais.

Na sequência, a atenção voltou-se à Competência Conceitual, que envolve a capacidade do profissional em visualizar a empresa como um todo, sendo que este tipo de competência tende a estar relacionado a profissionais de níveis superiores dentro de uma organização, ou seja, dos com perfis de gestores.

Katz (1974) afirma que os profissionais que possuem Competência Conceitual reconhecem as relações existentes em uma organização, sejam internas ou externas, identificando os elementos significativos em qualquer situação. Assim, o profissional tem condições de agir a seu modo e continuar mantendo o bem-estar geral da organização.

Percebe-se que esse tipo de competência está ligado aos profissionais que possuem responsabilidades mais elevadas, ou seja, aqueles profissionais em níveis de gerência ou diretoria dentro de uma organização. Nesse sentido, identifica-se uma forte tendência dos profissionais que possuem competências conceituais sentirem necessidade de utilizar os ACG na gestão da organização, uma vez que as decisões baseadas em relatórios formais contribuem para uma gestão eficaz.

Logo, pressupõe-se que o contador, munido de competências conceituais, tende a utilizar uma gama de ACG, tendo-se, assim, a seguinte hipótese da pesquisa:

H3: A Competência Conceitual está relacionada à utilização dos Artefatos da Contabilidade Gerencial;

3.6 DESENHO DA PESQUISA

Expõe-se, nesta seção, de maneira precisa, um compêndio dos caminhos escolhidos para a realização deste estudo, em uma trajetória pré-definida. Diante disso, a Figura 2 apresenta o desenho da pesquisa.

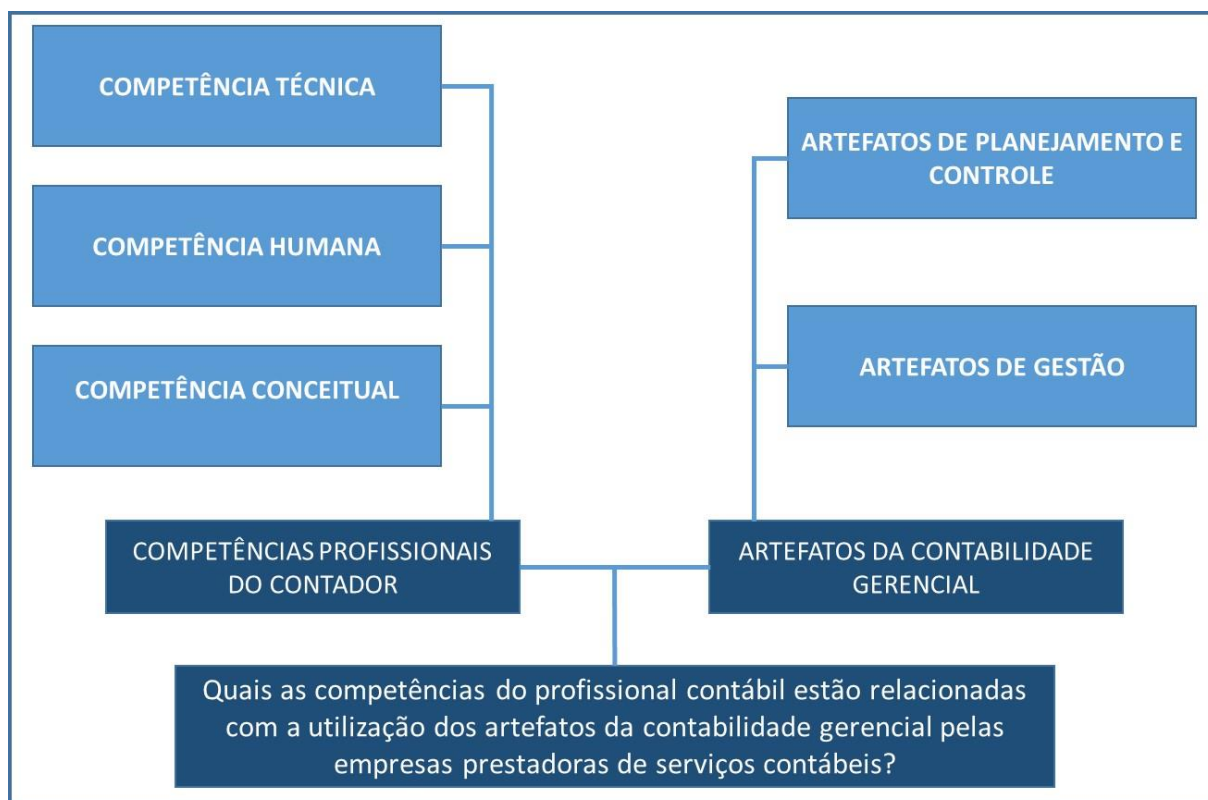


FIGURA 2 - DESENHO DA PESQUISA

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

Inicialmente, buscou-se identificar as competências presentes em cada profissional contábil que compõe a amostra do estudo, segregadas de acordo com as ideias de Katz (1974). Após a classificação dos respondentes de acordo com suas competências, procurou-se verificar a existência de relações entre os tipos de competências desses contadores e a utilização ou não de determinados ACG na gestão de suas próprias organizações contábeis.

3.7 TRATAMENTO ESTATÍSTICO E ANÁLISE DOS DADOS

O tratamento estatístico compreendeu as seguintes técnicas: Estatística Descritiva, Entropia da Informação e Análise de Homogeneidade (HOMALS). Para a realização da HOMALS, optou-se pela utilização do *software Statistical Package for the Social Science* (SPSS) versão 20.0.

3.7.1 Estatística Descritiva

A análise descritiva foi utilizada, inicialmente, para apresentar o perfil da amostra pesquisada, de modo a evidenciar as características tanto dos profissionais contábeis quanto de suas empresas de contabilidade. Para tanto, essas características foram demonstradas por meio de gráficos de barras e pizza, uma vez que a distribuição de frequência permite uma clara visualização do perfil dos contadores e de suas organizações contábeis (HAIR JR. *et al.*, 2005).

Na sequência, analisou-se, de maneira descritiva, a utilização dos ACG nas empresas prestadoras de serviços contábeis, por meio da identificação do número de respondentes por nível da escala e o respectivo percentual em relação ao conjunto. Por fim, o mesmo procedimento foi adotado para analisar as competências dos profissionais contábeis, identificando-se os tipos de competências presentes nos contadores.

3.7.2 Entropia da Informação

A entropia da informação foi utilizada para a aferição do valor informacional de cada questão, bem como, para mensurar sua dispersão e variabilidade. Ao mesmo tempo em que entropia da informação pode ser considerada uma medida simples, esta se apresenta como extremamente relevante quando se trata de um volume diverso de informação em uma mesma fonte de dados, ou seja, quando há diferentes

respostas, podendo ser definida como a medida da quantidade de informação (ZELENY, 1982).

Cunha (2011) afirma que informações as respostas são medidas a partir de um ponto de referência escolhido pelo pesquisador, sendo cada resposta transformada em uma probabilidade dentro de um conjunto, fazendo com que respostas idênticas às esperadas não causem, segundo ele, “surpresas”. As respostas que por ventura causam surpresas por se afastarem daquilo que seria esperado acabam avaliando a quantidade de informação contida em uma pergunta ou em um conjunto delas.

A entropia da informação refere-se à medida de dispersão dos dados, sendo que os dados com ampla distribuição de probabilidade irão apresentar um valor de entropia mais elevado, enquanto os dados com distribuição estreita e em picos terão baixo valor de entropia (NUNES; ALMEIDA; SLEIGH, 2004).

Dessa forma, a entropia mensura o grau de desordem de um sistema, pois a ideia de entropia está relacionada ao nível de desorganização existente na fonte (COVOLAN, 2003; BUEREN; FIORENTIN, 2014). Segundo Covolan (2003), o cálculo da entropia tem algumas etapas estabelecidas:

Sejam $d_i = (d_i^1, d_i^2, \dots, d_i^m)$ os valores normalizados, onde: $d_i^k = \frac{x_i^k}{x_i^*}$, que caracteriza o conjunto D , em termos do i -ésimo atributo. Busca-se $D_i = \sum_{k=1}^m d_i^k; i = 1, 2, \dots, n$. Calculando a medida de entropia do contraste de intensidade

para o i -ésimo atributo é calculado por $e(d_i) = -\alpha \sum_{k=1}^m \frac{d_i^k}{D_i} \ln\left(\frac{d_i^k}{D_i}\right)$, onde $\alpha = \frac{1}{e_{\max}} > 0$ e $e_{\max} = \ln(m)$. Percebe-se que $0 \leq d_i^k \leq 1$ e $d_i^k \geq 0$.

Caso todos os d_i^k forem iguais para um dado i , então $\frac{d_i^k}{D_i} = \frac{1}{n}$ e $e(d_i)$ assume valor máximo, isto é, $e_{\max} = \ln(m)$. Ao se fixar $\alpha = \frac{1}{e_{\max}}$, determina-se $0 \leq e(d_i) \leq 1$ para todos os d_i 's. Essa normalização é necessária para efeito comparativo. Assim, a

entropia total de D é definida por: $E = \sum_{i=1}^n e(d_i)$.

Deve-se observar que:

- a) Quanto maior for $e(d_i)$, menor é a informação transmitida pelo i -ésimo atributo;
- b) Caso $e(d_i) = e_{\max} = \ln(m)$, então o i -ésimo atributo não transmite informação e pode ser removida da análise decisória.

Assim por ser o peso $\tilde{\lambda}_i$ inversamente relacionado a $e(d_i)$, usa-se $1 - e(d_i)$ ao

invés de $e(d_i)$ e normaliza-se para assegurar que $0 \leq \tilde{\lambda}_i \leq 1$ e $\sum_{i=1}^n \tilde{\lambda}_i = 1$. Assim a entropia da informação é representada pela equação:

$$\tilde{\lambda}_i = \frac{1}{n - E} [1 - e(d_i)] = \frac{[1 - e(d_i)]}{n - E}$$

3.7.3 Análise de Homogeneidade (HOMALS)

Posteriormente, a fim de encontrar associações entre as variáveis estudadas, foi realizada a Análise de Homogeneidade (HOMALS). Segundo Fávero *et al.* (2009), tanto a ANACOR quanto a HOMALS são técnicas estatísticas de interdependência que buscam estudar a relação entre as variáveis qualitativas, permitindo a visualização de associações por meio de mapas perceptuais. Segundo os autores, “esses mapas oferecem uma noção de proximidade ou associação de frequências, das categorias das variáveis não métricas”.

A utilização da HOMALS, no presente estudo, deve-se ao fato desta técnica estatística permitir ao pesquisador avaliar relações entre as categorias de diversas variáveis não métricas, simultaneamente, enquanto a ANACOR analisa o comportamento associativo das categorias de apenas duas variáveis qualitativas de cada vez (FÁVERO *et al.*, 2009).

Desta forma, a HOMALS, ou análise de homogeneidade, permite a visualização, em duas dimensões, da relação entre variáveis e categorias (PESTANA; GAGEIRO, 2005; FÁVERO *et al.*, 2009). Por sua vez, Greenacre (2010) associa o mapa perceptual com um gráfico de dispersão, capaz de representar os dados

estudados em forma de um conjunto de pontos em relação a dois eixos de coordenadas perpendiculares, sendo o eixo horizontal denominado eixo-x e o vertical chamado de eixo-y.

Assim, a HOMALS e as informações obtidas na análise descritiva e pela entropia da informação constituem uma ferramenta fundamental para identificar possíveis relações entre as competências do profissional contábil e a utilização dos ACG nas próprias empresas prestadoras de serviços contábeis, atingindo-se, desse modo, o objetivo da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente, esta seção apresenta as características pessoais e profissionais dos respondentes e de suas empresas de contabilidade, a fim de traçar o perfil da amostra. Na sequência, por meio da Entropia da Informação, buscou-se aferir o valor informacional de cada questão e mensurar a variabilidade de cada uma delas.

Por fim, buscou-se identificar a existência de relações entre as competências dos profissionais contábeis e a utilização dos ACG, nas empresas de contabilidade. Para isso, a Análise de Homogeneidade (HOMALS) foi a técnica estatística escolhida, uma vez que esta técnica permite analisar as relações entre todas as variáveis do estudo, de maneira conjunta e simultânea.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

Neste tópico, são apresentadas as características da amostra pesquisada, a partir das informações obtidas por meio da aplicação do instrumento de pesquisa. Para tanto, as características dos contadores e de suas empresas de contabilidade são apresentadas por meio de gráficos de barras e pizza, cuja distribuição de frequência permite uma visualização mais clara do perfil dos profissionais e das organizações que fizeram parte da amostra (HAIR JR. *et al.*, 2005).

4.1.1 Perfil dos Respondentes e das empresas

Dentre os 55 respondentes, pode-se observar, pela Tabela 6, que a grande maioria possui formação acadêmica em nível de especialização, com 50,9% do total das respostas. Na sequência, os profissionais com formação em nível de graduação representam 29,1% da amostra, seguidos pelos profissionais que já possuem titulação de mestrado e/ou doutorado, que totalizaram 12,7% dos respondentes.

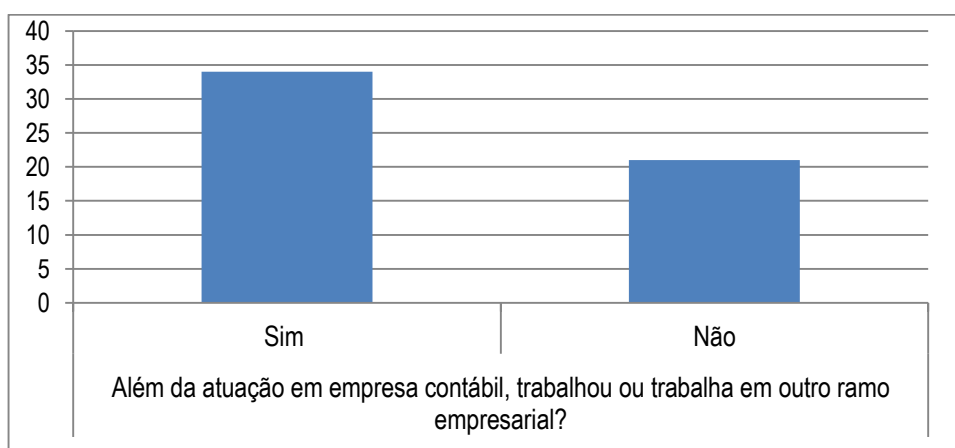
TABELA 6 - FORMAÇÃO ACADÊMICA DOS CONTADORES

Nível de titulação	Nº	%
Técnico em Contabilidade	04	7,3%
Graduação	16	29,1%
Especialização	28	50,9%
Mestrado e/ou Doutorado	07	12,7%

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Ainda conforme a Tabela 6, os técnicos em contabilidade estão em minoria na amostra, com apenas 4 respondentes, o que representa apenas 7,3% da mesma. Esse valor vai ao encontro as tabelas apresentadas pelo CFC, já discutidas acima, que demonstram a constante diminuição do número de técnicos em contabilidade, o que pode ser explicado pelo aumento da acessibilidade aos cursos de graduação.

Na sequência, o Gráfico 1 apresenta a experiência, ou não, dos profissionais em outro ramo empresarial. Percebe-se que mais da metade dos respondentes carrega alguma “bagagem” de outro ramo empresarial, o que é importante para o desenvolvimento de competências que poderiam não ser desenvolvidas quando o profissional convive e atua apenas no ramo de empresas contábeis.

**GRÁFICO 10 - PROFISSIONAIS QUE ATUARAM EM OUTROS RAMOS EMPRESARIAIS**

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Os contadores que afirmaram ter experiência em outros ramos empresariais responderam a uma outra questão, que buscou identificar quais as atividades que

esses profissionais desenvolvem ou desenvolveram durante suas atividades em um outro tipo de negócio. O Gráfico 2 apresenta as atividades listadas pelos contadores.

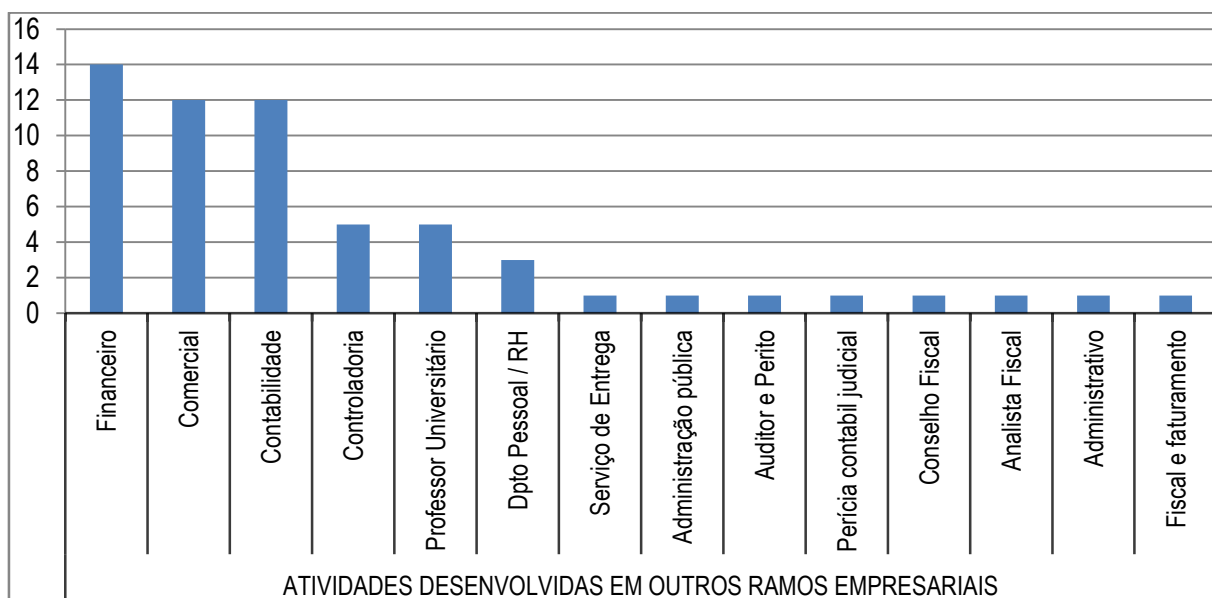


GRÁFICO 2 - ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELOS CONTADORES EM OUTROS RAMOS EMPRESARIAIS

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Ao analisar se o Gráfico 2, é possível perceber que boa parte dos contadores com experiências em outros ramos empresariais atuaram ou atuam no setor financeiro das organizações. Na sequência, verifica-se que, além da atuação no setor contábil, alguns profissionais tiveram experiências no departamento comercial de outras empresas, o que pode ter auxiliado no desenvolvimento de Competências Pessoais, uma vez que o bom desempenho nesse tipo de atividade depende, dentre diversos fatores, da habilidade de comunicação e do bom relacionamento com terceiros.

Além do setor financeiro, contábil e comercial, é possível visualizar, no Gráfico 2, que a maioria das atividades desenvolvidas pelos contadores, em suas experiências fora das empresas de contabilidade, está relacionada à área contábil. Desta forma, destacam-se as atividades na área de Controladoria, Recursos Humanos e como professor universitário, esta última auxilia, diretamente, na atualização do profissional contábil por meio da educação continuada.

Outra importante informação extraída dos profissionais está presente no Gráfico 03, que apresenta a experiência desses profissionais, diretamente, relacionada à área contábil.

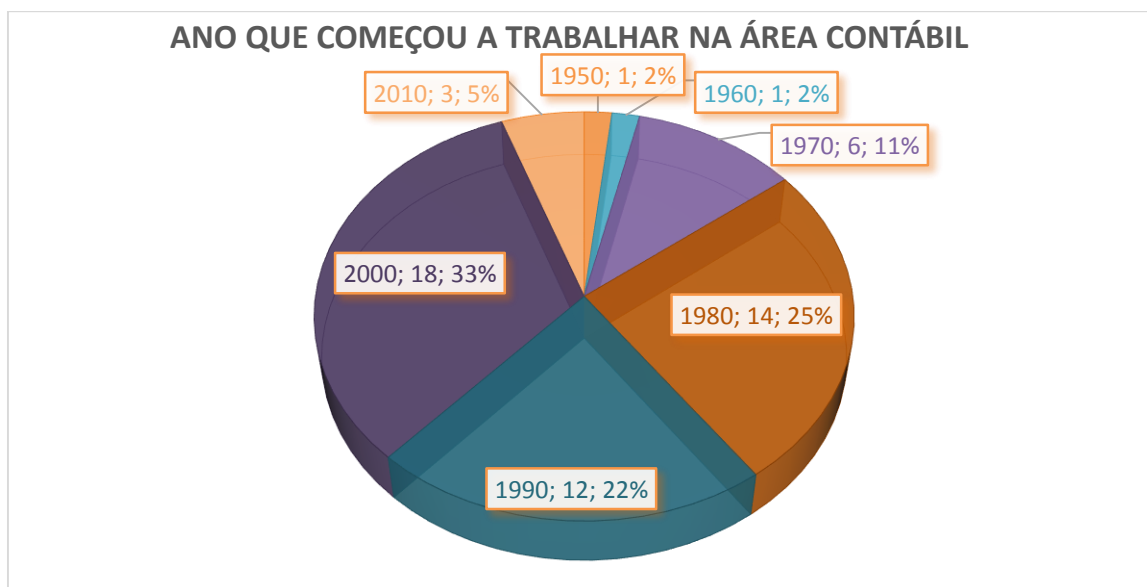


GRÁFICO 3 - ANO DE INÍCIO NA ÁREA CONTÁBIL

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

O Gráfico 3 mostra que 33% dos respondentes iniciaram suas atividades na área contábil na década de 2000. Destaca-se, ainda, que 25% da amostra é composta por profissionais que iniciaram suas atividades na década de 1980, enquanto 22% dos contadores que participaram deste estudo começaram a atuar na área contábil entre os anos 1990 e 2000. Por fim, é possível perceber um pequeno número de profissionais que começou a atuar na área contábil entre a década de 1950 e 1970, além de poucos profissionais que atuam na contabilidade desde 2010.

Na sequência, o Gráfico 4 apresenta duas informações sobre os contadores e suas empresas de contabilidade: ano de conclusão do curso de Ciências Contábeis ou Técnico em Contabilidade e o ano em que a empresa de serviços contábeis foi constituída.

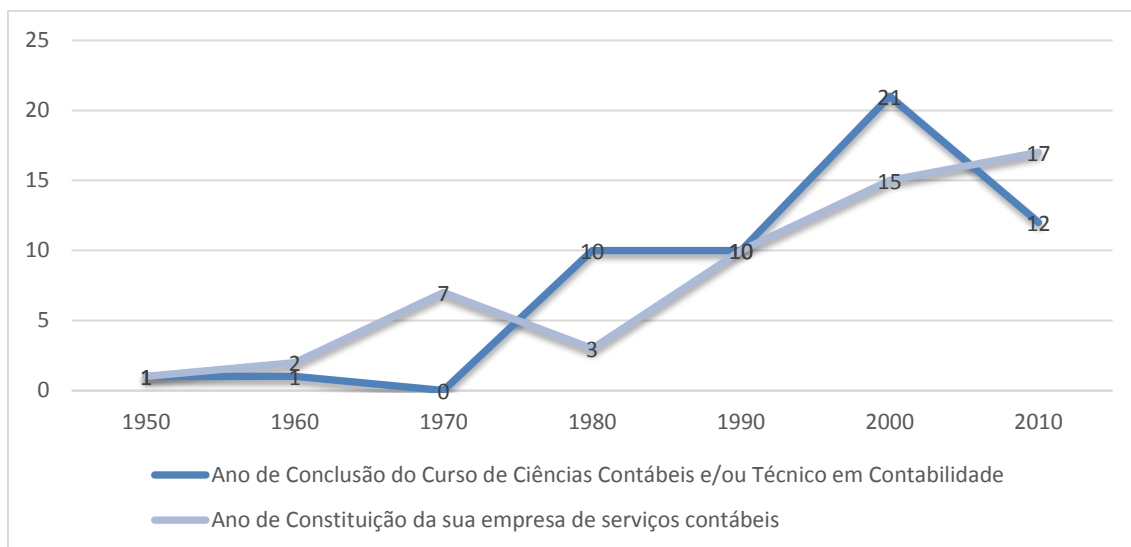


GRÁFICO 11- CONCLUSÃO DO CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS/TÉCNICO E ANO DE CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA
 Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Boa parte dos respondentes concluíram sua formação acadêmica, seja como contador ou técnico em contabilidade, na década de 2000. Da mesma forma, uma parte significativa dos contadores formaram suas empresas de contabilidade nesta mesma década, porém, a maioria das organizações foi constituída a partir de 2010 (17 empresas). Ao se analisar estas informações em conjunto com as do Gráfico 3, percebe-se que os contadores adquiriam experiência na área contábil antes de abrir sua própria empresa prestadora de serviços contábeis.

Por sua vez, o Gráfico 5 apresenta os serviços prestados pelas empresas prestadoras de serviços contábeis que participaram deste estudo. Verifica-se, por este gráfico, que o serviço de Contabilidade Societária se destaca em relação aos demais, o que demonstra que o foco das empresas, ao contratar os serviços de uma empresa de contabilidade, está, conforme já exposto e salvo algumas exceções, em realizar o registro dos livros contábeis a fim de atender as exigências do fisco.

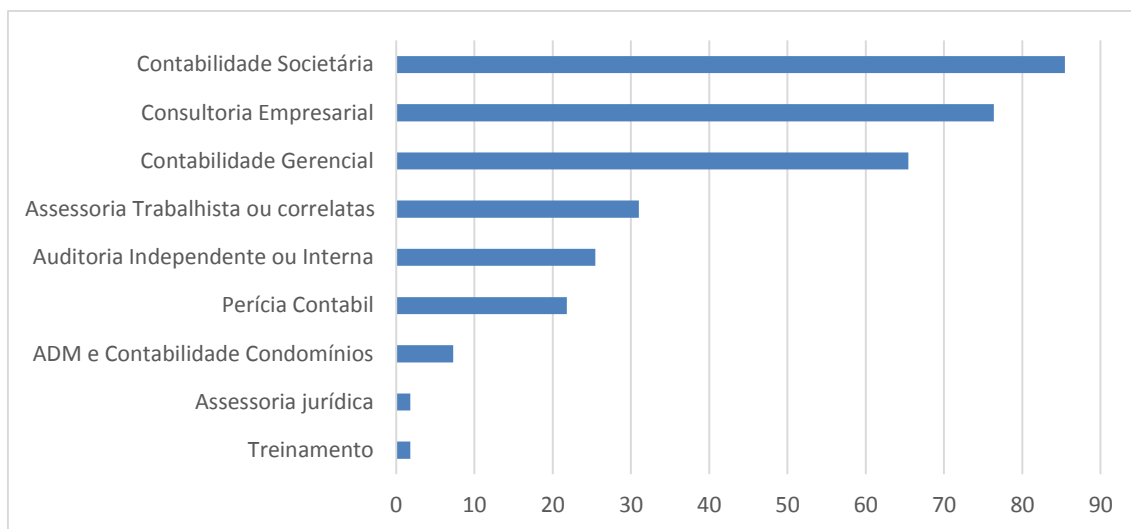


GRÁFICO 12 - SERVIÇOS PRESTADOS PELAS EMPRESAS CONTÁBEIS

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

É importante ressaltar a quantidade de contadores que afirmaram realizar a Contabilidade Gerencial para seus clientes. Diante disso, uma vez que o profissional contábil realiza esse serviço para seu cliente, pressupõe-se que o mesmo conhece a importância e a necessidade das ferramentas para o processo de gestão, restando, assim, identificar se os ACG são elaborados para suas próprias empresas, o que será exposto nos tópicos seguintes.

Por sua vez, o Gráfico 6 apresenta informações relativas à quantidade de sócios das empresas de contabilidade, bem como, ao número de pessoas com vínculo familiar no quadro societário. Além dessas informações, levantou-se, ainda, a quantidade de funcionários das empresas de contabilidade, fator importante para o dimensionamento do tamanho das empresas analisadas.

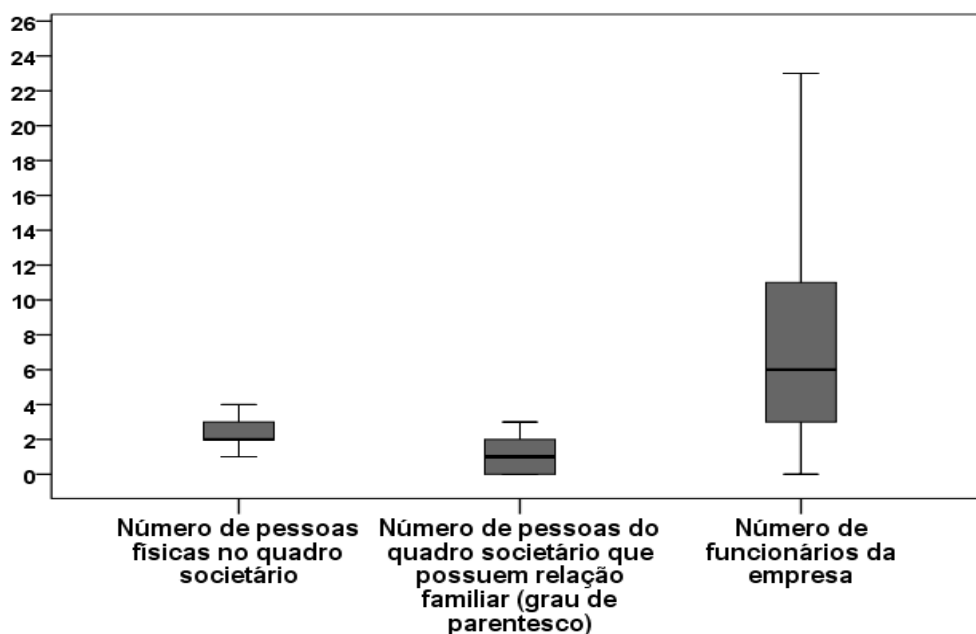


GRÁFICO 13 - QUANTIDADE DE SÓCIOS E FUNCIONÁRIOS DAS EMPRESAS CONTÁBEIS

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Nota-se que o Gráfico 6 caracteriza-se como um gráfico *Box Plot*, que é constituído pelo valor mínimo, primeiro quartil, mediana, terceiro quartil e valor máximo. Desta forma, ao se analisar o número de pessoas físicas no quadro societário das organizações contábeis, percebe-se que o número mínimo e máximo encontrado foi de 1 e 4, respectivamente, além da mediana ser igual a 2.

Das empresas de contabilidade que possuíam mais de uma pessoa no quadro societário, foi analisada uma outra informação: a quantidade de pessoas físicas que possuem grau de parentesco entre si. Verificou-se, então: a existência de empresas com mais de um sócio, mas que não possuem qualquer vínculo familiar; e o valor máximo encontrado, de sócios com um certo grau de parentesco, foi de 3 sócios.

Ademais, constatou-se, no Gráfico 6, que boa parte das empresas pertencentes à amostra possui entre 3 e 11 funcionários. Percebe-se que o mínimo encontrado foi zero, ou seja, constatou-se a existência de uma empresa contábil cujo esforço está concentrado em uma única pessoa, o próprio sócio-gestor. Ressalta-se, ainda, que o máximo encontrado foi 23 funcionários, o que demonstra que a amostra é composta, exclusivamente, por MPEs.

Por fim, um novo gráfico de barras foi gerado, para se verificar a média de clientes atendidos e a média da porcentagem de empresas de pequeno porte

atendidas pelas empresas prestadoras de serviços contábeis, com um intervalo de confiança de 95%.

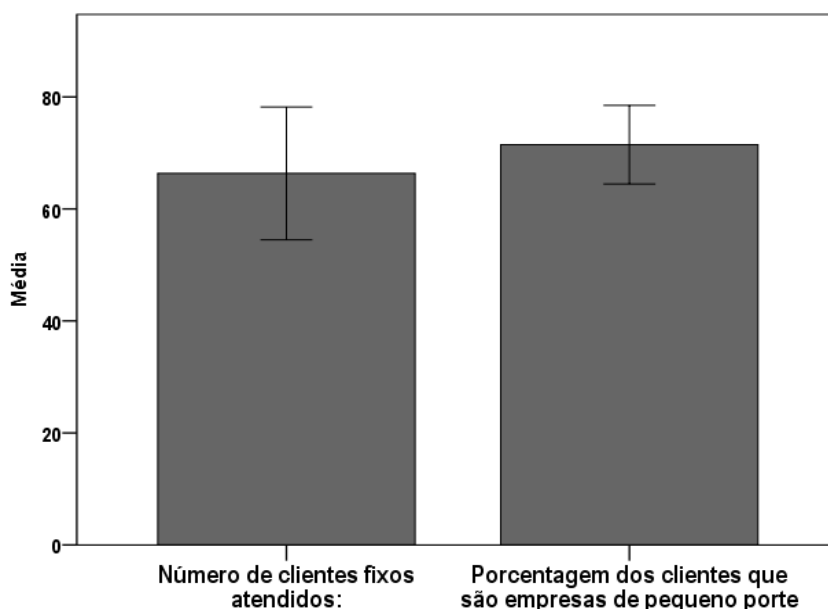


GRÁFICO 14 - QUANTIDADE E CARACTERÍSTICAS DOS CLIENTES ATENDIDOS
Fonte: Dados da pesquisa (2015)

O Gráfico 7 indica, com 95% de certeza, que a média de clientes fixos atendidos por uma empresa prestadora de serviços contábeis gira em torno de 60 a 80 empresas. Da mesma forma, identificou-se, em um intervalo de confiança de 95%, que, dentre os clientes atendidos pelas empresas contábeis, a média de empresas de pequeno porte gira em torno de 60% a 80%. Tal característica pode ser justificada pela presença de setores de contabilidade internalizados em boa parte das grandes organizações.

4.1.2 Utilização dos Artefatos da Contabilidade Gerencial

Conforme exposto na metodologia do estudo, a análise dos ACG, nas empresas prestadoras de serviços contábeis, foi realizada por meio de 16 afirmativas, onde o profissional contábil deveria responder com base nos níveis de 1 a 7 da escala *Likert*, sendo que o nível 1 representava a não utilização do artefato (Não Utilizo) e o

7 significava que a empresa fazia o uso completo da ferramenta (Utilizo Totalmente). Diante disso, o Quadro 13 apresenta cada uma das afirmativas:

Afirmativa	Descrição
A1	Utilizamos o Balanço Patrimonial para análise da situação da empresa e auxílio nas tomadas de decisões.
A2	Utilizamos a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) para análise da situação da empresa e auxílio nas tomadas de decisões
A3	Utilizamos a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) para análise e auxílio nas tomadas de decisões.
A4	Temos o Orçamento Anual adotado e formalizado anualmente
A5	Após a elaboração do orçamento, buscamos fazer uma revisão do artefato a fim de adaptá-lo às circunstâncias (Orçamento Revisado).
A6	Utilizamos Medidas ou Indicadores de Desempenho Financeiros para avaliar áreas da empresa (contábil, fiscal, departamento pessoal e outros departamentos de nossa empresa), bem como colaboradores responsáveis.
A7	Temos instrumentos e/ou relatórios que nos permitem avaliar a Rentabilidade de cada tipo de serviço prestado e do resultado geral da empresa.
A8	Utilizamos Medidas ou Indicadores Não Financeiros para avaliação das nossas atividades operacionais. (Exemplo: relação com clientes, fornecedores, bancos, governo e outros; procura de interessados em nossos serviços, etc.)
A9	Adotamos e aplicamos regularmente instrumento de Avaliação de Desempenho dos Empregados , em todos os níveis
A10	Utilizamos instrumentos e/ou relatórios para mensurar a Rentabilidade por Cliente .
A11	Nossa empresa utiliza como principal parâmetro para Formação do Preço de nossos serviços (assinale apenas uma alternativa, ou seja, o principal parâmetro): a. () Tabela sugerida pelos órgãos de classe b. () Custos dos serviços a serem prestados c. () Nossa experiência ou " <i>feeling</i> " para precificar nossos serviços d. () Preço de mercado, baseado naqueles praticados pela concorrência e. () Preço alvo buscado pelo cliente.
A12	Comparativamente com nosso faturamento, temos realizado investimentos significantes em projetos ou atividades de qualidade de nossos serviços (treinamentos, certificação ISO, 5S ou outros – Gestão de Qualidade).
A13	Utilizamos instrumentos ou medidas de Avaliação de Satisfação do Cliente .
A14	Nos reunimos ou participamos de atividades ou projetos com outras empresas do ramo, trocamos informações e experiências de mercado (Benchmarking).
A15	Controlamos as nossas contas a pagar por meio de sistema (<i>software</i> e/ou planilha), o qual fornece informações passadas e uma posição atual das nossas obrigações financeiras.
A16	Controlamos as nossas contas a receber por meio de sistema (<i>software</i> e/ou planilha), capaz de fornecer relatórios de recebimentos passados e apresentar uma posição atual dos valores a receber.

QUADRO 13 - AFIRMATIVAS PARA AVALIAÇÃO DOS ACG.

Fonte: Os autores (2015)

Após a tabulação dos dados coletados por meio do questionário, elaborou-se a TABELA 7, que apresenta a quantidade de respostas que cada afirmativa recebeu, com base nos níveis de 1 a 7 da escala *Likert*:

TABELA 7 - Análise da utilização dos ACG

Af.	Nível de Utilização – 1 Não utilizo; 7 – Utilizo Totalmente													
	1		2		3		4		5		6		7	
	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%
A1	10	18,18	12	21,82	15	27,27	6	10,91	5	9,09	3	5,45	4	7,27
A2	5	9,09	10	18,18	16	29,09	3	5,45	5	9,09	7	12,73	9	16,36
A3	6	10,91	0	0,00	3	5,45	9	16,36	15	27,27	13	23,64	9	16,36
A4	9	16,36	9	16,36	9	16,36	5	9,09	9	16,36	6	10,91	8	14,55
A5	16	29,09	7	12,73	5	9,09	6	10,91	9	16,36	6	10,91	6	10,91
A6	11	20,00	10	18,18	7	12,73	7	12,73	12	21,82	5	9,09	3	5,45
A7	7	12,73	3	5,45	8	14,55	12	21,82	17	30,91	4	7,27	4	7,27
A8	12	21,82	10	18,18	4	7,27	16	29,09	6	10,91	4	7,27	3	5,45
A9	5	9,09	5	9,09	8	14,55	12	21,82	11	20,00	9	16,36	5	9,09
A10	9	16,36	3	5,45	7	12,73	9	16,36	13	23,64	9	16,36	5	9,09
A11	7	12,73	22	40,00	20	36,36	5	9,09	1	1,82		0,00		0,00
A12	3	5,45	2	3,64	12	21,82	8	14,55	16	29,09	11	20,00	3	5,45
A13	8	14,55	7	12,73	12	21,82	13	23,64	10	18,18	1	1,82	4	7,27
A14	6	10,91	7	12,73	9	16,36	6	10,91	13	23,64	9	16,36	5	9,09
A15	2	3,64	2	3,64	2	3,64	0	0,00	4	7,27	14	25,45	31	56,36
A16	1	1,82	2	3,64	1	1,82	2	3,64	4	7,27	11	20,00	34	61,82

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

Inicialmente, é importante observar a afirmativa A11, que apresentou resultados apenas nos 5 primeiros níveis da escala. Isso se dá pelo fato dessa questão não ter sido verificada por meio de escala, mas por múltiplas escolhas. A tabulação desse resultado em escalas se faz necessário, em especial, para o cálculo da Entropia da Informação, que necessita da análise de todas as alternativas em conjunto para a validação do cálculo. Diante disso, para uma melhor análise desse quesito, um novo gráfico foi elaborado.

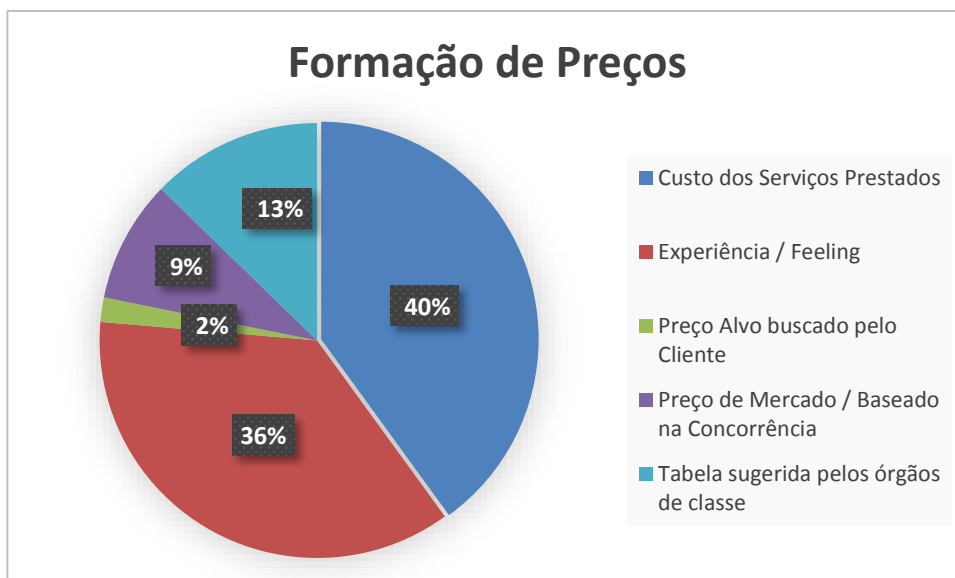


GRÁFICO 15 - FORMAÇÃO DO PREÇO DOS SERVIÇOS CONTÁBEIS

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

Verifica-se, pelo Gráfico 8, que a formação do preço dos serviços contábeis está baseada, em boa parte, nos custos dos serviços a serem realizados ou na experiência do profissional contábil; esta última metodologia tende a ser menos formal, ou seja, não embute a quantificação de horas a serem gastas a cada novo cliente. Algumas empresas contábeis preferem ainda se basear na tabela sugerida por órgãos de classe, em especial, pelos sindicatos (13%), enquanto outras organizações buscam estabelecer seus honorários baseados nos preços praticados pela concorrência (9%).

De acordo com os dados demonstrados na Tabela 7, o ACG que apresentou o maior número de respostas para um nível de utilização total foi o Controle de Contas a Receber (A16), com 61,82% das respostas concentradas no nível 7 da escala *Likert*. Na Sequência, o Controle de Contas a Pagar (A15) atingiu a segunda maior quantidade de respostas no nível máximo da escala, pois 56,36% respondentes afirmaram que fazem uso completo do artefato.

Além disso, a análise dos artefatos entre os níveis mais altos, ou seja, entre os níveis de 5 a 7 da escala *Likert*, apresentam os maiores valores de utilização, tendo cada um alcançado 89,09% das respostas segregadas nesses níveis. Ao mesmo tempo, ao se analisar a baixa utilização dos ACG, o Controle de Contas a Receber (A16) e o Controle de Contas a Pagar (A15) apresentaram os menores valores, tendo

apenas 7,27% e 10,91% das respostas segregadas entre os níveis 1 e 3 da escala, respectivamente.

Ao mesmo tempo em que os resultados deixam claro que as empresas contábeis controlam seus direitos e obrigações, fica evidente a preocupação dessas empresas em honrar seus compromissos com terceiros, o que depende, diretamente, do recebimento de seus honorários.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (A3) obteve o terceiro maior índice tanto na análise sobre a utilização total (nível 7) quanto nos níveis mais altos, ou seja, nas respostas alocadas entre os níveis 5, 6 e 7 da escala *Likert*. Dos 55 respondentes da amostra, 67,27% utilizam, consideravelmente, esse artefato, sendo que 16,36% desses profissionais utilizam a DFC em sua totalidade.

Além da DFC, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), mesmo sendo encontrados, com mais frequência, em estudos na linha de Contabilidade Financeira, foram analisados como ACG, devido à relevância das informações disponibilizadas aos usuários internos. O Balanço Patrimonial (A1), apesar de sua relevância, apresentou o menor índice de utilização entre os níveis mais altos da escala *Likert*, com apenas 21,82% das respostas, sendo que apenas 7,27% dos respondentes afirmaram que utilizavam totalmente esse artefato.

A DRE (A2), por sua vez, apresentou um cenário um pouco mais favorável de utilização, embora um pequeno número de contadores tenha afirmando que usa esse artefato. Do total dos respondentes, apenas 38,18% apresentam um nível considerável de utilização, ou seja, mais da metade dos contadores reconheceram não utilizar a DRE na gestão de suas próprias empresas contábeis, como também, o Balanço Patrimonial, conforme demonstra o Gráfico 9:

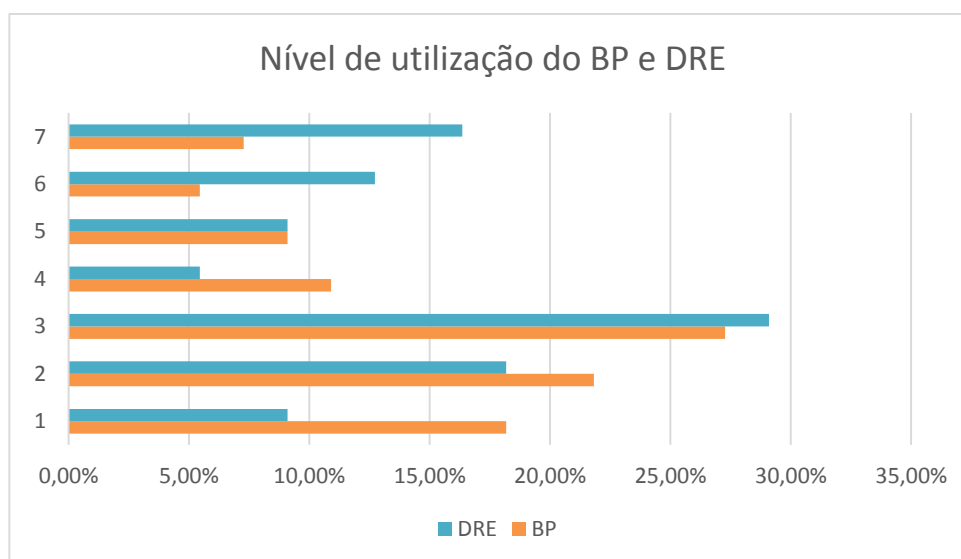


GRÁFICO 16 - NÍVEL DE UTILIZAÇÃO DO BP E DRE

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Partindo do pressuposto que as empresas prestadoras de serviços contábeis elaboram, no mínimo, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício para atendimento da obrigatoriedade imposta pelo fisco, percebe-se, por meio da análise do Gráfico 17, que por mais que essas demonstrações estejam sendo elaboradas, existe uma tendência de que elas estejam mais voltadas ao cumprimento da legislação do que para o atendimento das necessidades gerenciais dos proprietários das empresas contábeis.

As análises de desempenho não financeiro, representado pelas afirmativas A8 e A13, evidenciam resultados análogos, o que confirma a semelhança das ferramentas, uma vez que a afirmativa A8 voltava-se ao desempenho não financeiro de maneira geral, enquanto afirmativa A13 estava ligada, diretamente, à satisfação do cliente. Os resultados da análise desses dois itens demonstram a baixa utilização desses artefatos nas organizações contábeis, pois as respostas à questão A8 atingiram apenas 23,64%, nos níveis mais altos de utilização, valor bem próximo ao alcançado na A13, ou seja, 27,27%.

Adicionalmente, a afirmativa A8 apresentou o segundo maior número de respostas no nível 1 da escala *Likert* (21,82%). Ao mesmo tempo, a análise do uso de Indicadores de Desempenho Financeiro (A6) evidenciou que apenas 36,36% dos profissionais contábeis utilizam esse ACG em níveis significativos. Tais valores comprovam que boa parte das empresas prestadoras de serviços contábeis, que

compõe a amostra, não adota qualquer tipo de indicador de desempenho, seja ele financeiro ou não financeiro, no processo de gestão empresarial.

Outro importante ACG analisado foi o Orçamento (A4), que obteve 41,82% de suas respostas segregadas entre os níveis mais alto da escala. Similarmente a estes valores, o Orçamento Revisado (A5) obteve 21 respostas segregadas entre os níveis consideráveis de utilização, o que representa 38,18%. Por meio da análise desses valores, é possível inferir que as empresas prestadoras de serviços contábeis possuem uma baixa utilização do Orçamento, o que pode ser um indício da falta de conhecimento desses profissionais sobre os benefícios oriundos do uso desse ACG.

Os restantes das afirmativas (A7; A9; A10; A12; A14) apresentaram valores próximos a 50% de utilização nos níveis mais altos, porém, superiores aos valores apresentados nos três níveis mais baixos da escala *Likert*. A afirmativa A12, que trata da Gestão de Qualidade, apresentou o maior índice entre estas, pois 54,55% dos profissionais afirmaram que realizam investimentos em projetos ou atividades para alavancar a qualidade dos serviços.

Já as afirmativas A10 e A14, que se referem, respectivamente, à Análise de Rentabilidade por cliente e ao *Benchmarking*, apresentaram os mesmos valores entre os índices mais elevados da escala, ou seja, obtiveram o mesmo número de respostas para os níveis 5, 6 e 7, o que corresponde a 49,09% de adoção para cada ACG. Mesmo sendo um valor abaixo da metade da amostra, os níveis mais baixos da escala *Likert* (de 1 à 3) não demonstram superioridade, uma vez que a afirmativa A10 obteve 34,55% nesses níveis, enquanto a afirmativa A14 atingiu 40,00%. Mesmo que em minoria, tais resultados demonstram um número expressivo de organizações contábeis que não fazem o uso desses ACG.

Ainda em um nível intermediário de utilização, tem-se a Análise de Rentabilidade dos Serviços Prestados (A7) e a Avaliação de Desempenho dos Empregados (A9), que obtiveram, cada uma delas, 45,45% das respostas segregadas entre os maiores níveis da escala. Ao mesmo tempo, esses dois ACG apresentaram os mesmos valores quanto à baixa utilização, ou seja, 32,73% dos respondentes alocaram-se entre os níveis de baixa ou nenhuma utilização, constatando-se, novamente, um número significativo de empresas que não explora determinados ACG.

4.1.3 Competências Profissionais dos Contadores

A fim de se analisar as possíveis razões dessa baixa utilização dos ACG nas próprias empresas prestadoras de serviços contábeis, optou-se por identificar as competências dos profissionais contábeis. Diante disso, esta seção apresenta, de maneira descritiva, a análise das respostas obtidas após a aplicação do questionário, que, por meio de uma série de afirmativas, buscou identificar a existência de Competências Técnicas, Humanas e/ou Conceituais nos profissionais contábeis.

Assim, como na análise da utilização dos ACG, a seção II do questionário teve suas afirmativas avaliadas com base em uma escala do tipo *Liket* de 7 pontos, sendo: 1 – Discordo Totalmente e 7 Concordo Totalmente.

Afirmativa	Descrição	Competência
A1	Sou o responsável do Departamento Contábil ou tenho condições de conduzi-lo diretamente quando necessário.	TÉCNICA
A2	Conduzo o Departamento Fiscal ou tenho condições de conduzi-lo diretamente quando necessário.	TÉCNICA
A3	Conduzo o Departamento Pessoal ou tenho condições de conduzi-lo diretamente quando necessário.	TÉCNICA
A4	Mesmo formado, tenho o costume de realizar leituras sobre a temática contábil (ex: padronização das normas internacionais de contabilidade; mudanças na legislação, entre outros).	TÉCNICA
A5	Costumo elaborar e interpretar informações/relatórios contábeis sem o auxílio de terceiros.	TÉCNICA
A6	Frequentemente participo de congressos, seminários e/ou cursos de atualização profissional.	TÉCNICA
A7	Tenho domínio do sistema de informação utilizado em nossa empresa para a realização dos serviços no departamento contábil, fiscal e pessoal.	TÉCNICA
A8	Cumprimos integralmente os compromissos com nossos clientes, respeitando prazos de entrega de trabalhos e obrigações contábeis e fiscais, bem como condições contatuais.	TÉCNICA
A9	Ao me comunicar verbalmente, seja com uma única pessoa ou em público, tenho facilidade e não transpareço o nervosismo.	HUMANA
A10	A minha equipe me procura para resolver assuntos profissionais e/ou pessoais	HUMANA
A11	Costumo conversar com os colaboradores e clientes sobre os mais diversos assuntos.	HUMANA
A12	Acredito que a minha imagem perante aos meus colaboradores é de um profissional acessível, fazendo com que eles não tenham receio ou medo de tratar assuntos delicados comigo.	HUMANA
A13	Ao me deparar com uma sugestão/pedido/crítica de algum colaborador, costumo ser flexível.	HUMANA
A14	Nossa equipe, por meio de seus colaboradores de cada área/setor, participa do processo de tomada de decisões operacionais.	HUMANA
A15	Expressamos reconhecimento e valorização aos colaboradores pelo desempenho alcançado.	HUMANA
A16	Seja no trabalho ou na vida pessoal, tenho curiosidade sobre assuntos que não são necessariamente de minha responsabilidade e costumo intervir/discutir a respeito.	CONCEITUAL
A17	Ao me deparar com um problema, consigo enfrentá-lo com equilíbrio e não por impulso.	CONCEITUAL
A18	Ao discutir os mais diversos assuntos, sejam com pessoas especialistas no tema ou não, sempre defendendo o meu ponto de vista.	CONCEITUAL
A19	Constantemente utilizo conceitos e procedimentos de outras áreas (que não são da ciência contábil) em minhas atividades de trabalho.	CONCEITUAL
A20	Tenho o costume de buscar a opinião do cliente e dos colaboradores acerca da minha empresa contábil.	CONCEITUAL
A21	Tenho uma visão completa da minha empresa contábil, ou seja, uma visão do negócio em sua totalidade (parte operacional, comercial, administrativa, entre outras).	CONCEITUAL
A22	Minhas decisões sempre são baseadas em informações formais, geradas por relatórios internos e com análise de várias alternativas possíveis.	CONCEITUAL
A23	No meu dia-a-dia do trabalho, é comum resolver questões que não estão ligadas diretamente com a contabilidade dos meus clientes para atender os interesses da empresa.	CONCEITUAL
A24	Tenho conhecimento sobre outras áreas profissionais (direito, economia, administração, marketing, entre outras).	CONCEITUAL

QUADRO 14 - AFIRMATIVAS PARA AVALIAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS

Fonte: Os autores (2015)

Após a tabulação dos dados obtidos, pela aplicação do instrumento de pesquisa nas empresas prestadoras de serviços contábeis, elaborou-se a Tabela 8:

TABELA 8 - ANÁLISE DESCRITIVA DAS COMPETÊNCIAS PROFISSIONAIS

Af.	1 – Discordo Totalmente; 7 Concordo Totalmente													
	1		2		3		4		5		6		7	
	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%
A1	1	1,82	0	0,00	1	1,82	3	5,45	9	16,36	7	12,73	34	61,82
A2	3	5,45	0	0,00	2	3,64	7	12,73	11	20,00	9	16,36	23	41,82
A3	5	9,09	2	3,64	3	5,45	2	3,64	11	20,00	8	14,55	24	43,64
A4	0	0,00	0	0,00	1	1,82	8	14,55	7	12,73	16	29,09	23	41,82
A5	0	0,00	2	3,64	2	3,64	4	7,27	13	23,64	10	18,18	24	43,64
A6	0	0,00	4	7,27	2	3,64	7	12,73	16	29,09	10	18,18	16	29,09
A7	0	0,00	0	0,00	2	3,64	6	10,91	4	7,27	17	30,91	26	47,27
A8	0	0,00	0	0,00	0	0,00	1	1,82	4	7,27	14	25,45	36	65,45
A9	1	1,82	1	1,82	3	5,45	3	5,45	14	25,45	14	25,45	19	34,55
A10	0	0,00	0	0,00	2	3,64	7	12,73	8	14,55	16	29,09	22	40,00
A11	0	0,00	0	0,00	3	5,45	7	12,73	6	10,91	14	25,45	25	45,45
A12	0	0,00	1	1,82	2	3,64	2	3,64	7	12,73	12	21,82	31	56,36
A13	0	0,00	2	3,64	0	0,00	3	5,45	11	20,00	23	41,82	16	29,09
A14	2	3,64	5	9,09	6	10,91	5	9,09	16	29,09	16	29,09	5	9,09
A15	0	0,00	1	1,82	5	9,09	6	10,91	11	20,00	19	34,55	13	23,64
A16	1	1,82	0	0,00	3	5,45	11	20,00	14	25,45	19	34,55	7	12,73
A17	0	0,00	0	0,00	1	1,82	7	12,73	13	23,64	21	38,18	13	23,64
A18	0	0,00	1	1,82	7	12,73	11	20,00	13	23,64	12	21,82	11	20,00
A19	3	5,45	0	0,00	7	12,73	14	25,45	10	18,18	15	27,27	6	10,91
A20	2	3,64	4	7,27	7	12,73	16	29,09	15	27,27	9	16,36	2	3,64
A21	0	0,00	1	1,82	2	3,64	4	7,27	9	16,36	19	34,55	20	36,36
A22	1	1,82	2	3,64	10	18,18	13	23,64	10	18,18	12	21,82	7	12,73
A23	0	0,00	0	0,00	4	7,27	13	23,64	16	29,09	9	16,36	13	23,64
A24	0	0,00	3	5,45	7	12,73	14	25,45	14	25,45	9	16,36	8	14,55

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

Conforme exposto na metodologia, as afirmativas de 1 a 8 identificaram as Competências Técnicas dos profissionais contábeis, enquanto as afirmativas de 9 a 15 e de 16 a 24 levantaram as Competências Humanas e Conceituais, respectivamente. Nota-se que a grande maioria das respostas esteve entre os níveis

mais altos. Realizou-se, inicialmente, a obtenção das médias alcançadas pelos contadores em cada competência, que são demonstradas na Tabela 9:

TABELA 9 - MÉDIAS OBTIDAS PELAS COMPETÊNCIAS PROFISSIONAIS

Competências	Média extraída da Escala Likert
Competência Técnica	5,86
Competência Humana	5,67
Competência Conceitual	5,07

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

Percebe-se que a Competência Técnica se sobressai às demais, o que demonstra que, entre os profissionais contábeis, as maiores competências estão voltadas para a realização do serviço operacional, ou seja, ao atendimento ao cliente. A Competência Humana vem em seguida, com o valor da média bem próximo ao das Competências Conceituais, enquanto a média da Competência Conceitual apresentou um valor mais distante, porém, ainda próximo a um bom nível em relação à escala utilizada.

Para um melhor entendimento das informações, optou-se em analisar as afirmativas em grupos distintos, para que se possa discutir, detalhadamente, cada competência. Na sequência, os valores descritivos das escalas foram reagrupados da seguinte forma: Níveis de 1 a 3 - Baixa Competência; Nível 4 – Nível intermediário de Competências; Níveis de 5 a 7 – Alto nível de Competências.

4.1.3.1 Análise Descritiva das Competências Técnicas

Após o reagrupamento das escalas, a Tabela 10 apresenta o percentual de cada afirmativa, segregada entre os níveis baixos, intermediário e alto da escala, no que se refere às Competências Técnicas.

TABELA 10 - VALORES OBTIDOS NAS COMPETÊNCIAS TÉCNICAS

Respostas na Escala Likert					
Afirmativa	Níveis 1, 2 e 3	Nível 4	Nível 5, 6 e 7	Total	Competência
A1	3,64%	5,45%	90,91%	100,00%	Técnica
A2	9,09%	12,73%	78,18%	100,00%	Técnica
A3	18,18%	3,64%	78,18%	100,00%	Técnica
A4	1,82%	14,55%	83,64%	100,00%	Técnica
A5	7,27%	7,27%	85,45%	100,00%	Técnica
A6	10,91%	12,73%	76,36%	100,00%	Técnica
A7	3,64%	10,91%	85,45%	100,00%	Técnica
A8	0,00%	1,82%	98,18%	100,00%	Técnica

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

Por meio da análise descritiva, percebe-se que o profissional contábil possui um alto nível de competências técnicas. Dentre as respostas às questões que buscaram levantar esse tipo de competência, a afirmativa A8 obteve um destaque ao atingir 98,18% das respostas entre os níveis 5 e 7 da escala *Likert*, o que demonstra o comprometimento desses profissionais com seus clientes, pois estes tendem a cumprir, integralmente, os compromissos firmados entre as partes.

Na sequência, a competência técnica do profissional contábil é realçada por meio do alto índice de concordância dos respondentes sobre a afirmativa A1, que trata da capacidade do profissional em conduzir o departamento contábil, ou seja, fazer a contabilidade propriamente dita. Com 90,91% das respostas entre os níveis mais altos da escala, tal afirmativa realça a percepção do profissional acerca de suas condições para elaborar demonstrações contábeis e cumprir com as obrigações do setor.

Nas afirmativas que buscavam identificar a capacidade do profissional para elaborar e interpretar relatórios contábeis (A5) e se o contador tem domínio do sistema de informação utilizado em sua própria empresa (A7), novamente, houve uma grande concentração das respostas nos níveis de 5 a 7 da escala, com 85,45% das respostas em cada uma das afirmativas. Tais valores reforçam a ideia de que o profissional contábil realiza, ou tem condições realizar, serviços operacionais, mesmo sendo ele o gestor de seu próprio negócio.

No que diz respeito à educação continuada, os resultados demonstraram que o contador busca se manter atualizado e capacitado para realizar seus trabalhos. A afirmativa A4 apresentou 83,64% de suas respostas entre os níveis de concordância total e parcial, o que indica que os contadores estão realizando leituras na área contábil para se manter constantemente atualizado. Por sua vez, a afirmativa A6

apontou que 76,36% dos profissionais, em um nível de concordância total e parcial, têm se apoiado em cursos, seminários e/ou congressos para atualização profissional.

Por tratar de competências técnicas mais específicas, as afirmativas A2 e A3, assim como, a A1 buscaram analisar a competência do profissional em conduzir determinado setor dentro da organização contábil. Enquanto a afirmativa A2 tinha como objetivo analisar a capacidade do profissional em conduzir o departamento fiscal de sua empresa, a afirmativa A3 analisou as competências do profissional relacionadas às práticas trabalhistas, ou seja, à condução do departamento pessoal.

Em ambas afirmativas (A2 e A3), os percentuais obtidos na análise dos níveis mais altos da escala *Likert* totalizaram 78,18%. Tais valores não significam que os profissionais não são altamente capazes de conduzir esses departamentos operacionais, apenas realçam a dificuldade de condução desses departamentos por um único profissional, devido às constantes mudanças na legislação tributária e trabalhista. Diante disso, é comum encontrar diferentes gestores para cada departamento nas empresas prestadoras de serviços contábeis.

4.1.3.2 Análise Descritiva das Competências Humanas

De forma geral, percebe-se, por meio da análise descritiva das Competências Humanas, uma tendência dos profissionais contábeis de possuir este tipo de competência. Assim como realizado na análise das Competências Técnicas, a Tabela 11 apresenta os percentuais obtidos após o reagrupamento dos níveis da escala *Likert*:

TABELA 11 - VALORES OBTIDOS NAS COMPETÊNCIAS HUMANAS

Respostas na Escala Likert					
Afirmativa	Níveis 1, 2 e 3	Nível 4	Nível 5, 6 e 7	Total	Competência
A9	9,09%	5,45%	85,45%	100,00%	Humana
A10	3,64%	12,73%	83,64%	100,00%	Humana
A11	5,45%	12,73%	81,82%	100,00%	Humana
A12	5,45%	3,64%	90,91%	100,00%	Humana
A13	3,64%	5,45%	90,91%	100,00%	Humana
A14	23,64%	9,09%	67,27%	100,00%	Humana
A15	10,91%	10,91%	78,18%	100,00%	Humana

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

Por se tratar de competências humanas, as afirmativas A12 e A13 apresentaram os percentuais mais altos na análise em conjunto, dos níveis 5, 6 e 7 da escala, com 90,91% do total de suas respostas concentradas entre a concordância total e parcial em cada uma das afirmativas. Esses resultados indicam que o contador tende a ser um líder acessível a seus colaboradores, além de demonstrar flexibilidade ao se deparar com sugestões, pedidos e/ou críticas de um funcionário.

A liderança do profissional contábil foi analisada também na afirmativa A10, que obteve 83,64% das respostas segregadas entre os níveis de concordância total e parcial. Tais valores evidenciam que o contador possui competências humanas a ponto de ser visto como um líder, fazendo com que a equipe o procure para resolver assuntos profissionais e/ou pessoais.

Outra competência humana analisada, no instrumento de pesquisa, foi o bom relacionamento dos profissionais contábeis (A11), que obteve 81,82% das respostas entre os níveis de concordância total e parcial. Esses resultados demonstram que grande parte dos profissionais contábeis prezam pelo bom relacionamento com seus clientes e colaboradores, fazendo transparecer, assim, suas competências humanas.

Ainda relacionada aos colabores, a afirmativa A15 apresentou 78,18% de suas respostas nos níveis mais altos da escala, ou seja, de concordância total ou parcial. Ao mesmo tempo que o profissional contábil possui competências de liderança de equipe e tende a manter um bom relacionamento com seus colaboradores, ficou evidente que grande parte consegue traduzir a valorização de seus funcionários por meio do reconhecimento do desempenho alcançado.

As habilidades de comunicação foram identificadas na afirmativa A9, que constatou que 85,45% dos profissionais acreditam ter facilidade para se comunicar verbalmente, não transparecendo nervosismo. Por fim, o menor resultado encontrado entre as competências humanas foi na afirmativa A14, com 67,27% dos respondentes concordando totalmente e parcialmente no que diz respeito à participação de seus colaboradores no processo de tomada de decisões operacionais, podendo ser um indício de que esses profissionais ainda não estão, totalmente, seguros para descentralizar a gestão operacional das empresas contábeis.

4.1.3.3 Análise Descritiva das Competências Conceituais

Assim como na análise descritiva das competências Técnicas e Humanas, os dados tabulados referentes às Competências Conceituais foram reagrupados, a fim de se obter uma nova possibilidade de análise, conforme exposto no Tabela 12:

TABELA 12 - VALORES OBTIDOS NAS COMPETÊNCIAS CONCEITUAIS

Respostas na Escala Likert					
Afirmativa	Níveis 1, 2 e 3	Nível 4	Nível 5, 6 e 7	Total	Competência
A16	7,27%	20,00%	72,73%	100,00%	Conceitual
A17	1,82%	12,73%	85,45%	100,00%	Conceitual
A18	14,55%	20,00%	65,45%	100,00%	Conceitual
A19	18,18%	25,45%	56,36%	100,00%	Conceitual
A20	23,64%	29,09%	47,27%	100,00%	Conceitual
A21	5,45%	7,27%	87,27%	100,00%	Conceitual
A22	23,64%	23,64%	52,73%	100,00%	Conceitual
A23	7,27%	23,64%	69,09%	100,00%	Conceitual
A24	18,18%	25,45%	56,36%	100,00%	Conceitual

Na análise das Competências Conceituais, percebe-se, inicialmente, que os valores apresentados na Tabela 12 foram mais modestos, quando comparados com os resultados obtidos nas competências Técnicas e Humanas. Por outro lado, é possível verificar que a maioria das respostas continua segregada entre os níveis mais altos da escala *Likert*.

O resultado mais expressivo, entre as afirmativas que buscavam avaliar as competências conceituais dos profissionais contábeis, foi o referente à afirmativa A21, que se destacou ao apresentar 87,27% das respostas em um nível de concordância total ou parcial, sendo que 36,36% dessas respostas encontram-se no nível mais alto da escala. Nesse sentido, os contadores estão próximos de possuir uma visão completa de sua empresa contábil, sendo esta uma das características mais fortes da competência conceitual.

Os contadores afirmaram, ainda, que possuem equilíbrio para enfrentar um problema (A17). Tal característica conceitual foi identificada em 85,45% dos respondentes, dos quais, 23,64% estão no nível 5 da escala; 38,18%, no nível 6; e

23,64%, no nível 7, o que demonstra que esse equilíbrio é presente, porém, não em sua totalidade. Outra Competência Conceitual presente no contador é a curiosidade (A16), que assim como o equilíbrio, atingiu um número expressivo entre os níveis mais altos da escala (72,73%), porém, com um nível baixo de concordância total (12,73%).

Assim como a curiosidade (A16), as afirmativas A19 e A24 apresentaram valores baixos para um nível de concordância total, com 10,91% e 14,55%, respectivamente. Tanto a afirmativa A19 quanto a afirmativa A24 analisaram o conhecimento multidisciplinar do contador: uma analisava o conhecimento do profissional acerca de outras áreas (A24); e a outra afirmativa analisava a utilização desse conhecimento multidisciplinar nas atividades de trabalho

Cabe que ressaltar que ambas as afirmativas tiveram mais da metade de suas respostas segregadas entre os níveis mais altos da escala, atingindo os mesmos 56,36% entre os níveis 5, 6 e 7 da escala *Likert*. Devido à similaridade das afirmativas e dos valores apresentados na análise descritiva, pode-se dizer que o conhecimento multidisciplinar não é uma característica forte dos profissionais contábeis e que sua utilização ainda é restrita.

Outra afirmativa que atingiu um baixo nível de concordância total, mas que ultrapassou a metade das respostas, ao ser analisada em conjunto com os níveis mais altos da escala, foi a afirmativa A22, que buscou identificar se o profissional contábil tem o hábito de se basear em relatórios formais para a tomada de decisões. Enquanto apenas 12,73% dos profissionais asseguram ter esse hábito em sua totalidade, outros 40% afirmaram ter esse costume, porém, parcialmente.

A afirmativa A18 buscou avaliar se o contador é um profissional crítico, ou seja, se analisa as situações e defende seu ponto de vista. Por sua vez, a afirmativa A23 buscou analisar se o contador tem o costume de resolver assuntos diversos para seus clientes, assumindo uma função de gerente, a fim de atender os interesses da empresa. Ambas as afirmativas apresentaram valores modestos para um nível de utilização total, com 69,09% na afirmativa A23 e 65,45% na afirmativa A18.

Por fim, a afirmativa A20 apresentou o menor valor de concordância total e parcial, com apenas 47,27% das respostas segregadas entre os níveis mais altos da *Likert*. Tal afirmativa analisou o costume do contador de buscar a opinião do cliente e de seus colaboradores sobre sua empresa contábil. Esses resultados vão de encontro com o menor resultado encontrado nas competências humanas (A14), até pela similaridade entre as duas questões, reforçando a ideia de que os contadores ainda

não possuem o hábito de buscar a opinião de terceiros para analisar os pontos positivos e negativos de seu próprio negócio.

4.2 ANÁLISE PELA ENTROPIA DA INFORMAÇÃO

Além da análise descritiva, os resultados obtidos nos blocos I e II do instrumento da pesquisa, que analisaram a utilização dos Artefatos da Contabilidade Gerencial nas empresas prestadoras de serviços contábeis e as Competências dos contadores, respectivamente, foram avaliados por meio da Entropia da Informação, tratamento explicitado na metodologia deste estudo.

O objetivo maior dessa técnica aplicada às questões foi identificar as que apresentaram maior variabilidade de respostas, de modo a denotar falta de alinhamento dos diferentes gestores contábeis ou de suas empresas sobre a afirmação enunciada. Diante disso, os tópicos a seguir apresentam os valores obtidos nos blocos I e II do instrumento da pesquisa, após a análise por meio da Entropia da Informação.

4.2.1 Artefatos da Contabilidade Gerencial: Análise dos Resultados pela Entropia da Informação

A análise das afirmativas de 1 a 16 fazem parte do Bloco I do instrumento da pesquisa e referem-se aos Artefatos da Contabilidade Gerencial. Diante disso, a Tabela 13 apresenta a análise dessas afirmativas, de acordo com o método de cálculo da Entropia da Informação:

TABELA 13 - ANÁLISE PELA ENTROPIA DA INFORMAÇÃO - ACG

Afirmativa	Artefato da Contabilidade Gerencial	Entropia e(di)	$\tilde{\lambda}_i$	Média
1	Balanço Patrimonial	0,9131	0,0730	3,16
2	Demonstração do Resultado do Exercício	0,9082	0,0771	3,91
3	Demonstração dos Fluxos de Caixa	0,9245	0,0634	4,85
4	Orçamento	0,9500	0,0420	3,84
5	Revisão do Orçamento	0,9373	0,0527	3,49
6	Medidas ou indicadores de desempenho financeiros	0,9372	0,0527	3,47
7	Rentabilidade dos serviços prestados	0,9447	0,0464	4,04
8	Medidas ou indicadores de desempenho - não financeiros	0,8840	0,0974	3,33
9	Análise de desempenho dos empregados	0,9131	0,0730	4,20
10	Análise de Rentabilidade por cliente	0,9134	0,0727	4,11
11	Formação de Preços	0,9354	0,0542	-
12	Gestão de Qualidade	0,9464	0,0450	4,40
13	Avaliação de Desempenho não Financeiro baseada nos clientes	0,8970	0,0865	3,53
14	Benchmarking	0,9154	0,0710	4,09
15	Controle de Contas a Pagar	0,9431	0,0478	6,05
16	Controle de Contas a Receber	0,9465	0,0449	6,18
Total		14,8093	1,00	4,18

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

Inicialmente, é importante informar que a afirmativa A11 não obteve média na escala *Likert* por se tratar de uma questão de múltipla escolha, o que já foi discutido na análise descritiva deste estudo. Diante disso, se fez necessária a utilização dessa afirmativa para o cálculo da Entropia da Informação, substituindo, então, cada uma das alternativas por números de 1 à 5 na escala *Likert*.

Mesmo assim, a afirmativa A11 obteve um alto valor informacional (0,9354) e uma baixa dispersão das respostas (0,0542), o que reforça que a precificação dos serviços contábeis tende a estar baseada nos custos dos serviços ou na própria experiência do contador (*feeling*), ou seja, de maneira mais informal, o que demonstra dois extremos nesse quesito.

Neste bloco, a melhor média na escala foi obtida pela A16, referente ao Controle de Contas a Receber, com 6,18. Além da melhor média, essa afirmativa apresentou o segundo melhor valor informacional (0,9465) e a segunda menor variabilidade das respostas (0,0449). Por meio da análise, em conjunto, da média da escala e dos valores obtidos na entropia da informação, pode-se inferir que as empresas prestadoras de serviços contábeis possuem um alto controle de suas contas a receber.

Similarmente, o Controle de Contas a Pagar (A15) apresentou a segunda maior média no que se refere à utilização, com 6,05, além de obter o quinto melhor valor informacional, dentre todas as afirmativas do Bloco I (0,9430), e uma baixa variabilidade das respostas (0,0478). Esses resultados revelam a preocupação das organizações contábeis em controlar suas obrigações, diminuindo os riscos de honrar compromissos indevidos, o que acarreta uma redução desnecessária do resultado financeiro.

Por meio do controle dos valores a receber e a pagar, a empresa acumula uma série de informações capazes de demonstrar o resultado financeiro de determinado período, que pode ser traduzido nas Demonstrações dos Fluxos de Caixa (A3), artefato que obteve a terceira maior média na escala (4,85). No que diz respeito à entropia, a afirmativa em questão atingiu uma posição intermediária em relação às demais, mas ainda com um bom valor informacional (0,9244) e com considerável variabilidade das respostas (0,6340), o que demonstra que não existe um consenso entre os respondentes, mas que a média encontrada não está distante da maioria.

A partir desse artefato, é possível perceber que os valores das médias começam a se aproximar de um nível mais restrito de utilização, já demonstrado na análise descritiva do estudo. Na sequência, a Gestão da Qualidade (A12) obteve uma média mais próxima de um nível de utilização intermediário do que de um nível de utilização alto (4,40). Em relação à entropia, esse ACG apresentou um alto valor informacional, 0,9464, e uma baixa variabilidade das respostas, o que permite identificar uma tendência de utilização deste artefato nas empresas contábeis, em níveis intermediários.

Com valores bem próximos, tanto em relação às médias quanto aos resultados obtidos pela Entropia da Informação, a Análise de Desempenho dos Empregados (A9), a Análise de Rentabilidade por Cliente (A10) e o *Benchmarking* (A14) também apresentaram níveis intermediários de utilização, com médias entre 4,2 e 4,09. Cabe

ressaltar que os valores da entropia, obtidos nesses quesitos, também ficam em um nível intermediário, quando comparados com aos demais artefatos, porém, todos com um bom valor informacional, uma vez que mesmo com a dispersão de algumas respostas, existe uma concentração de respostas próximas à média.

Outro artefato que obteve uma média intermediária em relação à sua utilização foi a Análise de Rentabilidade dos Serviços Prestados (A7), com 4,04. Por outro lado, o valor informacional dessa afirmativa foi um pouco maior, quando comparado a outros ACG com uma média intermediária (A9, A10 e A14), uma vez que apresentou alto valor informacional (0,9447) e baixa variabilidade das respostas (0,0464), o que demonstra a existência de uma concentração dos respondentes em torno da média encontrada.

Na sequência, há os ACG que obtiveram médias inferiores ao nível intermediário de utilização, ou seja, menor do que 4. Destaca-se o Balanço Patrimonial (A1), artefato que obteve a menor média do conjunto (3,16), com bom valor informacional (0,9131) e a variabilidade das respostas considerada baixa (0,0730). Infere-se, portanto, por meio da concentração de respostas próximas da média obtida, que os contadores tendem a não utilizar o Balanço Patrimonial ou a utilizá-lo de maneira restrita, sendo outros ACG mais utilizados no processo de gestão das empresas contábeis.

Por sua vez, a Demonstração do Resultado do Exercício (A2) obteve uma média um pouco superior à do Balanço Patrimonial, atingindo um valor de 3,91. Verifica-se, ainda, que o valor informacional desse quesito foi de 0,9082, levemente inferior aos valores obtidos na afirmativa A1, o que é explicado pelo fato de a variabilidade das respostas ter apresentado um valor superior. Mesmo assim, considera-se um bom valor informacional, capaz de demonstrar que a média reflete a realidade das empresas contábeis e que a utilização da DRE, nessas organizações, apresenta, realmente, um nível baixo.

A baixa utilização dos Indicadores de Desempenho Financeiros (6) fica evidente pelo alto valor informacional encontrado (0,9372) e pela baixa média obtida (3,47). Similarmente, os Indicadores de Desempenho não Financeiros (A8) e a Avaliação de Desempenho não Financeira, baseada nos clientes (A13), também apresentaram médias baixas quanto à utilização, 3,32 e 3,52, respectivamente. Por outro lado, as afirmativas A8 e A13 apresentaram os valores informacionais mais baixos dentre as afirmativas, com 0,8840 e 0,8970, respectivamente.

Mesmo com os menores valores obtidos no cálculo da Entropia da Informação, é possível verificar que esses quesitos possuem um certo valor informacional e que a baixa utilização dos indicadores não financeiros (A8 e A13), realmente, existe, uma vez que as respostas encontradas nos níveis mais baixos de utilização são, praticamente, o dobro das obtidas nos três níveis mais altos da escala, sendo a variabilidade constata, em sua maior parte, entre os quatro primeiros níveis da escala *Likert*.

Assume-se, portanto, que a análise da utilização dos ACG nas empresas contábeis, pela Entropia da Informação, apresentou valores informacionais condizentes às médias encontradas. Desta forma, constata-se a falta de utilização dos ACG nas próprias empresas de contabilidade analisadas, o que gera a necessidade de se identificar as possíveis razões para a ausência destas ferramentas no processo de gestão.

4.2.2 Competências Profissionais: Análise dos Resultados pela Entropia da Informação

Em busca de encontrar subsídios capazes de explicar a falta de utilização dos ACG nas próprias empresas prestadoras de serviços contábeis, optou-se, conforme exposto no decorrer deste trabalho, por analisar as competências dos contadores. Diante disso, as competências profissionais também foram analisadas pela Entropia da Informação, de modo a auferir o valor informacional de cada quesito presente no instrumento de pesquisa.

4.2.2.1 Competências Técnicas: Análise dos Resultados pela Entropia da Informação

Inicialmente, a Tabela 14 apresenta os resultados obtidos por meio da Entropia da Informação para as oito primeiras afirmativas, todas referentes à Competência Técnica.

TABELA 14 - ANÁLISE PELA ENTROPIA DA INFORMAÇÃO - COMPETÊNCIAS TÉCNICAS

Afirmativa	Descrição	Entropia e(di)	$\tilde{\lambda}_i$	Média
A1	Sou o responsável do Departamento Contábil ou tenho condições de conduzi-lo diretamente quando necessário.	0,9545	0,0331	6,20
A2	Conduzo o Departamento Fiscal ou tenho condições de conduzi-lo diretamente quando necessário.	0,9438	0,0409	5,58
A3	Conduzo o Departamento Pessoal ou tenho condições de conduzi-lo diretamente quando necessário.	0,9287	0,0519	5,40
A4	Mesmo formado, tenho o costume de realizar leituras sobre a temática contábil.	0,9484	0,0375	5,95
A5	Costumo elaborar e interpretar informações/relatórios contábeis sem o auxílio de terceiros.	0,9446	0,0403	5,80
A6	Frequentemente participo de congressos, seminários e/ou cursos de atualização profissional.	0,9382	0,0450	5,35
A7	Tenho domínio do sistema de informação utilizado em nossa empresa para a realização dos serviços no departamento contábil, fiscal e pessoal.	0,9493	0,0369	6,07
A8	Cumprimos integralmente os compromissos com nossos clientes, respeitando prazos de entrega de trabalhos e obrigações contábeis e fiscais, bem como condições contatuais.	0,9610	0,0284	6,55

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

No que diz respeito à Competência Técnica, fica claro, desde a primeira análise em conjunto, que os contadores afirmaram possuir, fortemente, este tipo de competência. Percebe-se, na Tabela 14, que, além das altas médias, todos os valores informacionais obtidos foram altos, assim como, todas as variabilidades das respostas foram baixas.

Dentre as médias obtidas, o maior valor encontrado refere-se ao cumprimento dos compromissos junto aos clientes (A8), que atingiu uma média de 6,55. Essa afirmativa se destaca, ainda, por apresentar os melhores valores extraídos da Entropia da Informação, com um excelente valor informacional (0,9610) e uma variabilidade de resposta baixa (0,0284), podendo-se inferir que as empresas prestadoras de serviços contábeis cumprem, bem próximo da totalidade, os compromissos assumidos com os clientes.

Uma outra informação importante, extraída da Tabela 14XX, assegurada por altos valores informacionais e baixas variabilidades das respostas, diz respeito à capacidade desses profissionais em conduzir cada departamento operacional de uma empresa contábil, ou seja, de realizar o serviço contábil, fiscal e trabalhista. Percebe-se que a capacidade que este profissional possui para a condução do departamento

contábil (A1) se sobressai em relação às suas habilidades nos setores fiscal (A2) e trabalhista (A3).

A capacidade operacional do profissional contábil fica evidente na análise da afirmativa A7, graças à média obtida (6,07), ao alto valor informacional (0,9493) e à baixa variabilidade das respostas (0,0369). Diante dessas informações, pode-se inferir que o contador conhece, a fundo, o sistema utilizado em sua empresa, tendo condições de fazer uso dele, quando necessário, para atender as demandas dos departamentos contábil, fiscal e pessoal.

Em relação à afirmativa A5, que buscava identificar a capacidade do contador para elaborar e interpretar relatórios sem o auxílio de terceiro, obteve-se uma média considerável (5,8). Novamente, infere-se, com o auxílio do alto valor informacional da afirmativa, que o contador possui condições de elaborar relatórios diversos, porém, não em sua totalidade. Esse detalhe pode ter relações, em alguns casos, com o fato de este profissional não dominar, completamente, todos os departamentos operacionais e, assim, não ter condições iniciais de atender algum cliente, uma vez que pode desconhecer detalhes específicos de um determinado ramo empresarial.

Por fim, as afirmativas A4 e A6 buscaram analisar a atualização do profissional contábil e sua educação continuada. Com um bom valor informacional, ou seja, média 5,95, verificou-se, pela afirmativa A4, que o contador tem o costume de realizar leituras sobre a temática contábil. Por sua vez, também com um alto valor informacional, a afirmativa A6 analisou a participação dos profissionais em cursos, palestras e outros eventos congêneres, da área contábil, tendo essa afirmativa obtido a menor média do conjunto (5,34), porém, neste estudo, esta é considerada um bom índice para a educação continuada.

4.2.2.2 Competências Humanas: Análise dos Resultados pela Entropia da Informação

Assim como analisado na seção anterior, a Tabela 15 apresenta os resultados obtidos por meio da Entropia da Informação para as afirmativas de 9 a 15, todas referentes à Competência Humana.

TABELA 15 - ANÁLISE PELA ENTROPIA DA INFORMAÇÃO - COMPETÊNCIAS HUMANAS

Afirmativa	Descrição	Entropia e(di)	$\tilde{\lambda}_i$	Média
A9	Ao me comunicar verbalmente, seja com uma única pessoa ou em público, tenho facilidade e não transpareço o nervosismo.	0,9485	0,0375	5,65
A10	A minha equipe me procura para resolver assuntos profissionais e/ou pessoais.	0,9476	0,0381	5,89
A11	Costumo conversar com os colaboradores e clientes sobre os mais diversos assuntos.	0,9471	0,0385	5,93
A12	Acredito que a minha imagem perante aos meus colaboradores é de um profissional acessível, fazendo com que eles não tenham receio ou medo de tratar assuntos delicados comigo.	0,9495	0,0367	6,18
A13	Ao me deparar com uma sugestão/pedido/crítica de algum colaborador, costumo ser flexível.	0,9472	0,0384	5,84
A14	Nossa equipe, por meio de seus colaboradores de cada área/setor, participa do processo de tomada de decisões operacionais.	0,9341	0,0479	4,75
A15	Expressamos reconhecimento e valorização aos colaboradores pelo desempenho alcançado.	0,9420	0,0422	5,47

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

Assim como na análise das Competências Técnicas, a Tabela 15 demonstra que os contadores possuem, em sua maioria, uma série de Competências Humanas. Percebe-se, novamente, que, além das altas médias, os valores informacionais obtidos pela Entropia da Informação também foram altos, além de todos os quesitos terem apresentado baixa variabilidade das respostas.

Destaca-se, nesse bloco, a afirmativa A12, que além de obter a maior média do dentre as Competências Humanas (6,18), teve ainda o melhor valor informacional e a menor variabilidade das respostas, alcançando 0,9495 e 0,0367, respectivamente. Diante disso, é possível afirmar que o contador se considera um líder acessível, o que estimula os colaboradores a procurá-lo até mesmo em situações delicadas.

Uma das características da Competência Humana é o bom relacionamento com os pares, analisado por meio das afirmativas A10 e A11. Nota-se que os valores das médias foram bem próximos, 5,89 na afirmativa A10 e 5,92, na A11, além de ambas atingirem valores similares nos quesitos qualidade da informação e variabilidade das respostas. Com isso, pode-se inferir que o bom relacionamento faz parte do perfil do profissional contábil, seja com seus colaboradores ou com terceiros.

Além do bom relacionamento, a flexibilidade do profissional foi outro quesito analisado, mais precisamente, na afirmativa A13. Novamente, foram encontrados bons valores em relação à média (5,83), ao valor informacional (0,9472) e à variabilidade das respostas (0,0384), demonstrando que o contador pode ser um profissional flexível, quando necessário.

A habilidade de comunicação verbal (A9), outra importante característica presente na Competência Humana, apresentou a segunda menor variabilidade das respostas (0,0374) e o segundo maior valor informacional (0,0948), dentre as afirmativas que analisavam esse tipo de competência. Desta forma, verificou-se que os contadores possuem um bom nível de comunicação verbal, porém, acreditam ainda não ter alcançado o domínio total deste tipo de habilidade.

Já o reconhecimento e a valorização dos colaboradores, analisados na afirmativa A15, atingiu uma média de 5,47. Graças ao alto valor informacional dessa questão (0,9420), tem-se um indício de que a falta de utilização dos Indicadores de Desempenho dos empregados afeta o reconhecimento do esforço dos colaboradores, uma vez que as empresas não dispõem de medidas para avaliar o merecimento de cada funcionário em sua totalidade.

Por fim, a menor média encontrada na avaliação das Competências Humanas foi na afirmativa A14 (4,74), que analisou a inserção dos colaboradores no processo de tomada de decisões operacionais. Dentre as afirmativas que analisaram as Competências Humanas, esta apresentou o menor valor informacional (0,9341), porém, alto o suficiente para inferir que os colaboradores ainda não participam de todas as decisões operacionais, nas empresas contábeis, e que há centralização das decisões pelo profissional contábil.

4.2.2.3 Competências Conceituais: Análise dos Resultados pela Entropia da Informação

A fim de analisar os resultados obtidos pelo cálculo da Entropia da Informação, elaborou-se a Tabela 16, que apresenta os resultados das afirmativas referentes à Competência Conceitual.

TABELA 16 - ANÁLISE PELA ENTROPIA DA INFORMAÇÃO - COMPETÊNCIAS CONCEITUAIS

Afirmativa	Descrição	Entropia e(di)	$\tilde{\lambda}_i$	Média
A16	Seja no trabalho ou na vida pessoal, tenho curiosidade sobre assuntos que não são necessariamente de minha responsabilidade e costumo intervir/discutir a respeito.	0,9398	0,0438	5,22
A17	Ao me deparar com um problema, consigo enfrentá-lo com equilíbrio e não por impulso.	0,9472	0,0384	5,69
A18	Ao discutir os mais diversos assuntos, sejam com pessoas especialistas no tema ou não, sempre defendendo o meu ponto de vista.	0,9372	0,0457	5,11
A19	Constantemente utilizo conceitos e procedimentos de outras áreas (que não são da ciência contábil) em minhas atividades de trabalho.	0,9287	0,0519	4,76
A20	Tenho o costume de buscar a opinião do cliente e dos colaboradores acerca da minha empresa contábil.	0,9320	0,0495	4,33
A21	Tenho uma visão completa da minha empresa contábil, ou seja, uma visão do negócio em sua totalidade (parte operacional, comercial, administrativa, entre outras).	0,9470	0,0386	5,87
A22	Minhas decisões sempre são baseadas em informações formais, geradas por relatórios internos e com análise de várias alternativas possíveis.	0,9363	0,0463	4,69
A23	No meu dia-a-dia do trabalho, é comum resolver questões que não estão ligadas diretamente com a contabilidade dos meus clientes para atender os interesses da empresa.	0,9407	0,0432	5,25
A24	Tenho conhecimento sobre outras áreas profissionais (direito, economia, administração, marketing, entre outras).	0,9323	0,0493	4,78

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

No que tange às Competências Conceituais, verifica-se, na Tabela 16XX, que todas as afirmativas apresentaram altos valores informacionais, além de baixa variabilidade das respostas. Isso significa que as médias obtidas, no instrumento de pesquisa, tendem a refletir a realidade da maioria dos respondentes, no caso, dos profissionais contábeis.

A maior média encontrada, nesse conjunto, foi obtida pela afirmativa A21 (5,87), que apresentou, ainda, o segundo melhor valor informacional (0,9470) e a segunda menor variabilidade das respostas (0,0386). Por meio dos valores obtidos pela Entropia da Informação, assume-se que os contadores acreditam que possuem uma visão completa de suas empresas contábeis, o que, segundo Katz (1974), é uma das principais características, quando se trata de Competências Conceituais.

O maior valor informacional, dentre as afirmativas que tratam da Competência Conceitual, foi obtido pela afirmativa A17 (0,9472), referente à análise do equilíbrio que

o profissional necessita ter no desempenho de suas funções. Essa alternativa teve, ainda, a menor variabilidade das respostas (0,0384), o que, se analisado em conjunto com a média (5,69), permite inferir que os contadores possuem certo nível de equilíbrio para enfrentar determinados problemas.

Outras três afirmativas tinham o objetivo de identificar a multidisciplinaridade do profissional contábil. Com valores mais “modestos” em relação à média, as afirmativas A19 e A24 analisaram, respectivamente, a utilização de conhecimentos de outras disciplinas e o conhecimento dos contadores a respeito de outras áreas profissionais. Com base nos valores encontrados pela entropia, infere-se que o conhecimento e a aplicação de conceitos multidisciplinares, pelos contadores, estão próximos de um nível intermediário.

Já a afirmativa A23 avaliou se o contador tem o hábito de resolver questões externas à atividade contábil, que podem envolver, em alguns casos, o conhecimento de outras áreas profissionais. Essa afirmativa obteve 5,25 de média, superior às afirmativas A19 e A24, além de atingir maior valor informacional e menor variabilidade de respostas, quando comparada a essas duas afirmativas.

Por sua vez, o censo crítico do profissional contábil (A18) atingiu uma média de 5,10 e, assim como todo o conjunto analisado, alto valor informacional e baixa dispersão das respostas. Com valores próximos tanto em relação à média (5,22) quanto aos resultados contraídos no cálculo da entropia, observa-se a curiosidade do profissional sobre outros assuntos (A16). Esses valores demonstram que os contadores detêm um bom nível de senso crítico e curiosidade, porém, em níveis que ainda exigem certo desenvolvimento dessas características.

A afirmativa A22 está diretamente ligada à utilização dos ACG, uma vez que analisa se os profissionais se baseiam em relatórios para a tomada de decisões, aspecto fundamental quando se assume um cargo em nível de diretoria. Devido ao alto valor informacional e à segunda menor média desse conjunto (4,69), pode-se afirmar que os próprios contadores admitem que não têm o amplo costume de tomar decisões fundamentadas em relatórios, o que vai de encontro com os resultados obtidos na análise da utilização dos ACG nas empresas contábeis.

A menor média obtida, dentre as afirmativas que analisavam as Competências Conceituais dos contadores, está na A20, com um valor de 4,32. O valor informacional desta questão foi de 0,9320 e a variabilidade das respostas, de 0,0495, constatando-se que a média obtida está muito próxima da realidade dos contadores. Diante disso,

infere-se que os contadores não possuem o hábito de buscar a opinião de clientes e colaboradores acerca de sua empresa de contabilidade, deixando de identificar possíveis metodologias de trabalho que poderiam ser ajustadas para uma melhoria da qualidade dos serviços.

4.3 ANÁLISE DE HOMOGENEIDADE (HOMALS)

A fim de buscar uma visualização gráfica da disposição relativa das competências dos profissionais contábeis e da utilização dos ACG, optou-se pela Análise de Homogeneidade (HOMALS). Segundo Fávero *et al.* (2009), essa técnica estatística permite analisar as relações entre todas as variáveis, de maneira conjunta e simultânea, a partir de uma configuração simples e bidimensional.

Para analisar os dados, foi utilizado o *software* estatístico SPSS, versão 20.0. Por meio das quantificações das categorias em coordenadas, buscou-se a representação, em gráficos bidimensionais, das associações entre as múltiplas variáveis aqui estudadas, o que permite a avaliação do posicionamento no espaço multidimensional.

Inicialmente, atenta-se a uma premissa fundamental para a realização tanto da Análise de correspondência (ANACOR), quanto da análise de homogeneidade (HOMALS), que é a realização do teste de Qui-quadrado. De acordo com Fávero *et al.* (2009), o valor apresentado no teste Qui-quadrado testa a hipótese nula de independência entre as variáveis observadas, buscando-se indícios para rejeitá-la, uma vez que se deseja a associação entre as variáveis.

Diante disso, efetuou-se o teste de Qui-quadrado em nível de significância de 5%, para todas as variáveis de grupo Artefatos da Contabilidade Gerencial e médias extraídas das competências de cada profissional. A Tabela 17 demonstra os resultados dos testes realizados.

TABELA 17 - TESTE QUI-QUADRADO DOS ACG X COMPETÊNCIAS

Artefatos da Contabilidade Gerencial	Competências		
	Técnica	Humana	Conceitual
	Pearson Chi-Square - Asymp. Sig. (2-sided)		
Balanço Patrimonial	0,556	1,000	0,246
DRE	0,106	0,173	0,063
DFC	0,648	0,737	0,847
Orçamento	0,043	0,699	0,127
Revisão do Orçamento	0,034	0,432	0,057
Indicadores de Desempenho Financeiros	0,452	0,065	0,030
Rentabilidade dos Serviços Prestados	0,646	0,227	0,218
Medidas ou Indicadores NÃO Financeiros	0,569	0,176	0,035
Desempenho dos Empregados	0,963	0,229	0,507
Rentabilidade por Cliente	0,564	0,052	0,420
Gestão de Qualidade	0,139	0,649	0,539
Avaliação de Desempenho não Financeiro - Cliente	0,731	0,458	0,335
Benchmarking	0,077	0,116	0,143
Controle de Contas a Pagar	0,001	0,581	1,000
Controle de Contas a Receber	0,031	0,371	0,461

Fonte: Os autores (2015)

No que diz respeito às Competências Técnicas, de acordo com a Tabela 17, pode-se inferir que houve significância estatística, em nível de 5%, apenas para os seguintes artefatos: Orçamento, Revisão do Orçamento (Orçamento Revisado), Controle de Contas a Pagar e Controle de Contas a Receber. Tal significância é comprovada pelo *p-value* destes ACG, todos menores que 0,05. Desta forma, rejeita-se a hipótese de independência entre essas variáveis, sendo possível a aplicação da análise de homogeneidade para as variáveis em conjunto.

Já no teste de Qui-Quadrado, entre as Competências Humana e os ACG, não houve qualquer significância estatística em nível de 5%. Desta forma, não se pode rejeitar a hipótese nula de independência entre as variáveis ACG e Competências Humanas, não sendo possível a aplicação da análise de homogeneidade para as variáveis em conjunto. Cabe ressaltar, que, se este item fosse analisado em nível de significância de 10%, os artefatos Rentabilidade por Cliente e Indicadores de Desempenho Financeiros apresentariam relações estatísticas com a Competência Humana, uma vez que apresentaram *p-value* inferiores a 0,10.

Por fim, foi realizado o teste Qui-Quadrado entre os ACG a média da Competência Conceitual de cada respondente. Novamente, para um nível de

Primeiramente, os mapas perceptuais levaram em consideração as respostas de acordo com os níveis de utilização e os níveis de competências, com base na escala *Likert*. Assim, na Figura 03, é possível identificar associações entre o nível mais alto da variável Competência Técnica (nível 7) e os níveis mais altos de utilização dos seguintes artefatos: Rentabilidade por Cliente; Desempenho de Empregados; Rentabilidade dos Serviços Prestados; Indicadores de Desempenho Financeiro; Avaliação de Desempenho Não Financeiro.

Por meio desses resultados, pode-se inferir que existe associação entre a utilização total desses ACG pelos profissionais que possuem o máximo de Competências Técnicas. De maneira similar, foi identificado que os menores valores encontrados de Competência Técnica não se associam aos menores valores das mesmas variáveis, indicando que apresentar baixa Competência Técnica não está associado à baixa ou nenhuma utilização dos artefatos.

Na Figura 3, nota-se, ainda, uma aglomeração das categorias que vão dos níveis de 3 a 6 da escala, para a grande maioria das variáveis estudadas, o que gerou a necessidade de uma reformulação das divisões das categorias previamente estabelecidas. Desta forma, optou-se por transformar as escalas do instrumento de sete pontos para que todos as afirmativas apresentassem mínimo 1 e máximo igual a 3.

Ressalta-se que autores, como Cummins e Gullone (2000) e Collings (2006), reforçam a importância de um ponto neutro nas escalas e destacam a utilização da categoria central, existente em escalas, com opções de respostas ímpares. Diante disso, o Quadro 15 apresenta a nova formatação das escalas:

Variáveis	Níveis da Escala Likert	Nova Formatação
Artefatos da Contabilidade Gerencial	1, 2 e 3	1 – Baixa Utilização dos ACG
	4 e 5	2 – Utilização Média dos ACG
	6 e 7	3 – Alta Utilização dos ACG
Competência Técnica	1, 2 e 3	Baixa Competência Técnica
	4 e 5	Competência Técnica Média
	6 e 7	Alta Competência Técnica

QUADRO 15 - NOVA FORMATAÇÃO DAS CATEGORIAS DA ESCALA – COMPETÊNCIA TÉCNICA
Fonte: Os autores (2015)

Após o reagrupamento das categorias, realizado, diretamente, no *software* estatístico SPSS, versão 2.0, foi gerado um novo mapa perceptual para se verificar as associações entre os ACG e as Competências Técnicas:

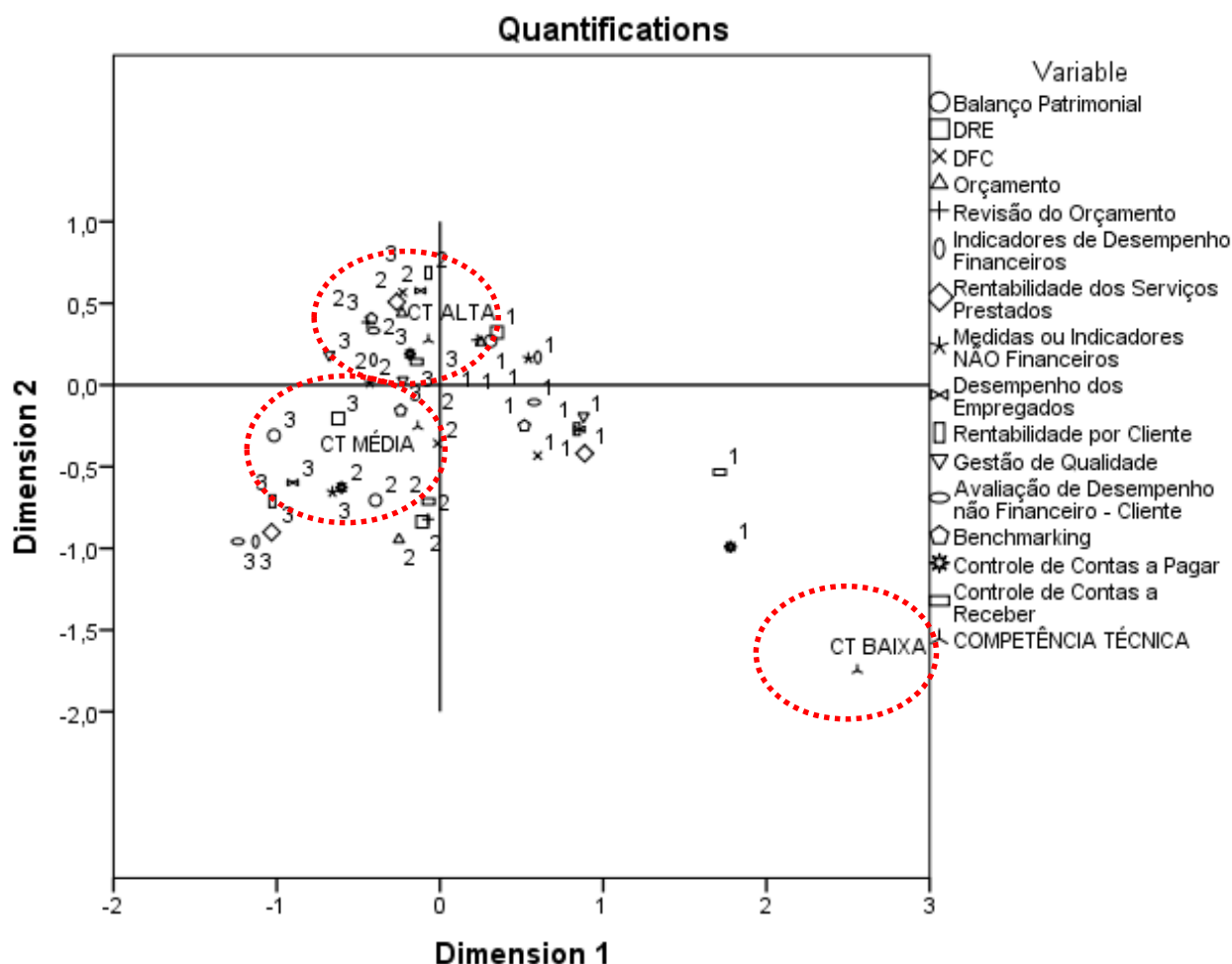


FIGURA 4 - NOVA CORRESPONDÊNCIA ENTRE A COMPETÊNCIA TÉCNICA E OS ACG
Fonte: Resultado da pesquisa – Output do SPSS 20.0

Após a nova segregação das categorias, verificou-se, por meio da análise do mapa perceptual (Figura 4), a existência de associações entre a Alta Competência Técnica e a alta utilização de artefatos de Controle de Contas a Pagar e de Controle de Contas a Receber. Além disso, foi possível identificar associações entre a Alta Competência Técnica e a utilização média dos seguintes ACG: Orçamento, Rentabilidade dos Serviços Prestados, Demonstração dos Fluxos de Caixa; Avaliação de Desempenho não Financeiro com base no cliente, *Benchmarking*, Revisão do

Orçamento; Gestão da Qualidade, Indicadores de Desempenho Financeiros e Indicadores de Desempenho não Financeiros.

Inferre-se, portanto, que o profissional contábil, fortemente, munido de Competências Técnicas, possui controle das contas a pagar e a receber, em suas organizações. Tais resultados reforçam os pontos já discutidos na Análise Descritiva e na análise pela Entropia da Informação, de que as empresas prestadoras de serviços contábeis ainda não fazem uso de boa parte dos ACG, sendo que, dentre os artefatos, o foco está no controle dos direitos e das obrigações das empresas.

Identifica-se, ainda, que a baixa competência técnica não possui relação com a utilização, seja ela alta ou baixa, dos ACG nas organizações contábeis. Já em relação à Competência Técnica em nível intermediário, percebe-se que o profissional que possui um nível médio desse tipo de competência está bem próximo da alta utilização do *Benchmarking* e da utilização intermediária da Demonstração dos Fluxos de Caixa. Ademais, verifica-se que Competência Técnica em nível médio se aproxima de uma utilização total da Demonstração do Resultado do Exercício, dos Indicadores de Desempenho não Financeiro e da Análise do Desempenho dos Empregados.

Ao se somar tais resultados com as análises acima, percebe-se, ainda, que a alta e a média utilização do Balanço Patrimonial estão no mesmo quadrante do nível intermediário das Competências Técnicas. Com isso, tem-se um indício de que alguns profissionais contábeis já começaram a assumir uma postura de gestor, desviando seu foco do trabalho operacional e desempenhando, em sua própria empresa, atividades voltadas a um nível de diretoria, desenvolvendo, assim, suas Competências Conceituais.

De modo a fortalecer esse indício, encontram-se no mesmo quadrante da Competência Técnica Média, porém, um pouco mais distante, níveis altos de utilização dos ACG: Rentabilidade por Cliente, Rentabilidade dos Serviços Prestados e a Avaliação de Desempenho não Financeiro baseado no cliente. Diante disso, é possível afirmar que os maiores níveis de utilização dos ACG se aproximam mais dos profissionais que apresentaram um nível intermediário de Competências Técnicas.

4.3.2 Análise de Homogeneidade – Competências Conceituais x ACG

Ainda em busca de encontrar associações entre a utilização dos ACG nas empresas de contabilidade e as Competências dos contadores, foi elaborada a Figura 5, que oferece uma noção da proximidade existente entre a utilização dos ACG e as Competências Conceituais.

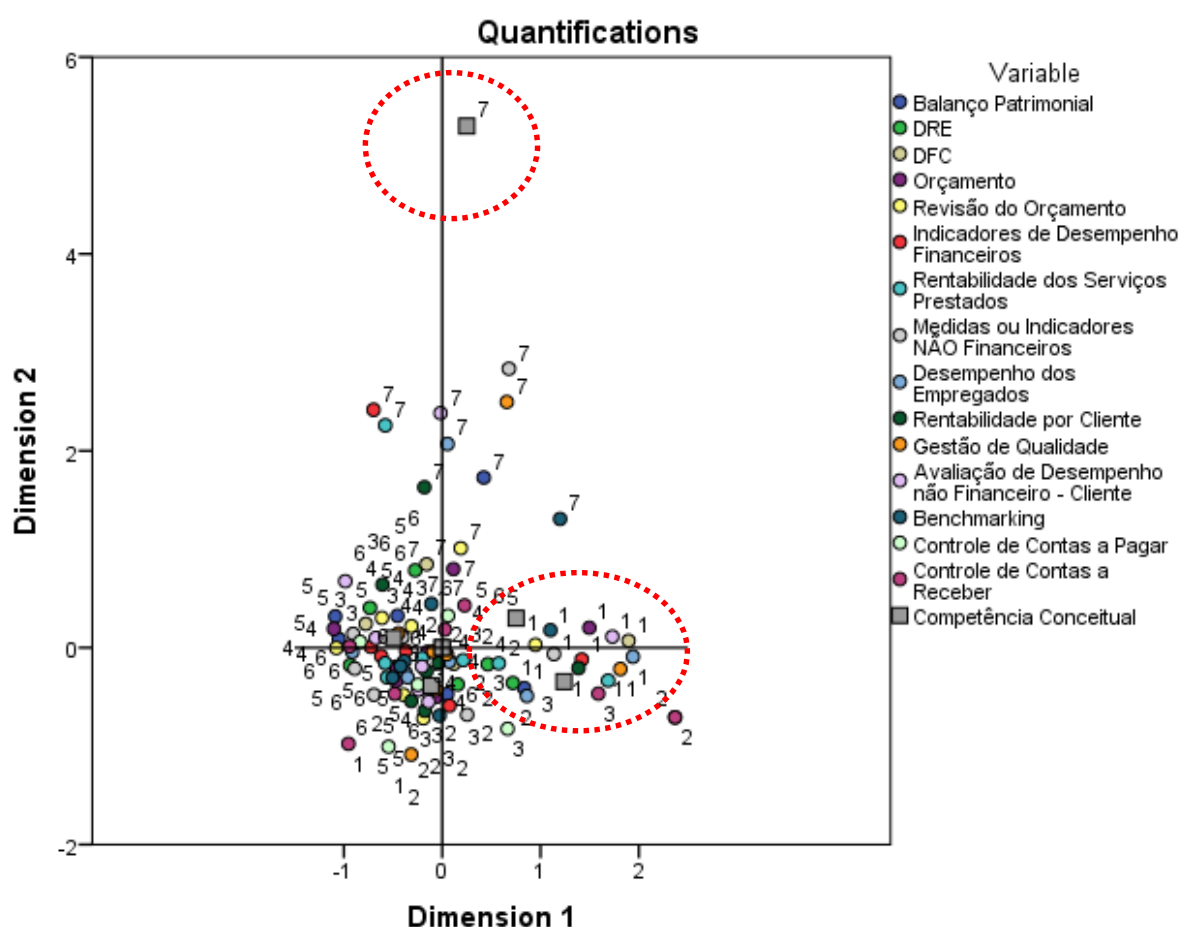


FIGURA 5 - CORRESPONDÊNCIA ENTRE A COMPETÊNCIA CONCEITUAL E OS ACG
Fonte: Resultado da pesquisa – Output do SPSS 20.0

Inicialmente, é possível verificar que o maior nível de Competência Conceitual não apresentou associação com a utilização dos artefatos, tamanha é a distância desse ponto para os demais itens analisados. Os ACG que mais se aproximam do maior nível de Competência Conceitual, encontram-se em um nível de utilização total,

o que vai de encontro com a teoria, uma vez que o profissional em nível de diretoria tende a utilizar o maior número de artefatos, devido às necessidades encontradas quando se está em um cargo de gestor.

Similarmente, percebe-se que o menor valor da Competência Conceitual (nível 1) está associado aos menores níveis de utilização dos artefatos, ou seja, de não utilização. Diante disso, pode-se afirmar que os profissionais que não possuem Competências Conceituais não fazem uso da maioria dos ACG estudados neste trabalho, como, por exemplo, a Análise de Rentabilidade por cliente, a Análise de Rentabilidade dos Serviços Prestados, os Indicadores de Desempenho não Financeiros e o *Benchmarking*.

Tal resultado também vai de encontro com as ideias de Katz sobre as competências profissionais, uma vez que o profissional que assume um cargo de diretoria deve possuir Competências Conceituais para poder tomar decisões a altura de suas responsabilidades. Com isso, verifica-se que a falta de utilização dos ACG, nas próprias empresas contábeis, está associada ao perfil do profissional contábil, que, embora apresente algumas Competências Conceituais, carrega, fortemente, as Competências Técnicas, que se destacam e se sobressaem às demais.

Assim como na Figura 3, percebe-se, na Figura 5, uma aglomeração de informações, o que dificulta respostas mais detalhadas a respeito das associações de cada artefato com as competências profissionais. Mesmo com os bons resultados apresentados na Figura 5 e já discutidos, optou-se em transformar, novamente, as escalas do instrumento no que se refere às Competências Conceituais, a fim de se buscar associações de maneira mais específica, ou seja, relacionada a cada artefato.

Variáveis	Níveis da Escala Likert	Nova Formatação
Artefatos da Contabilidade Gerencial	1, 2 e 3	1 – Baixa Utilização dos ACG
	4 e 5	2 – Utilização Média dos ACG
	6 e 7	3 – Alta Utilização dos ACG
Competências Conceitual	1, 2 e 3	Baixa Competência Conceitual
	4 e 5	Competência Conceitual Média
	6 e 7	Alta Competência Conceitual

QUADRO 16 - NOVA FORMATAÇÃO DAS CATEGORIAS DA ESCALA – COMPETÊNCIA CONCEITUAL

Fonte: Os autores (2015)

Por meio do auxílio do pacote estatístico SPSS, versão 2.0, um novo mapa perceptual foi gerado, após o reagrupamento das categorias. Desta forma, a Figura 6 apresenta um mapa perceptual que contém novas associações entre os ACG e as Competências Humanas:

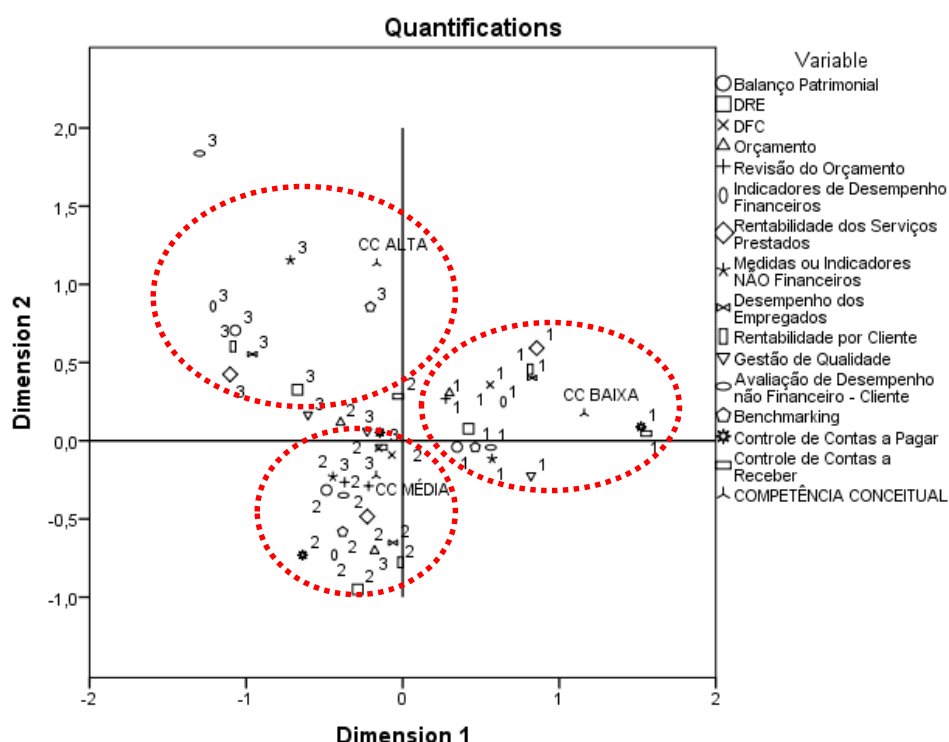


FIGURA 6 - NOVA CORRESPONDÊNCIA ENTRE A COMPETÊNCIA CONCEITUAL E OS ACG
Fonte: Resultado da pesquisa – Output do SPSS 20.0

Assim como os resultados encontrados no mapa perceptual anterior (Figura 5), percebe-se, claramente, que a alta utilização da maioria dos ACG está associada aos maiores níveis de Competência Conceitual. Destaca-se a proximidade existente entre as Medidas e Indicadores não Financeiros e o Benchmarking com o alto nível de Competência Conceitual, podendo-se inferir que o profissional munido de competências conceituais possui uma forte tendência de utilizar esses dois artefatos na gestão de suas empresas.

Além disso, percebe-se que os profissionais que possuem Competências Conceituais, em nível intermediário, tendem a utilizar os ACG também de maneira intermediária. Da mesma forma, os profissionais com baixa Competência Conceitual,

conforme já exposto, tendem a fazer uso de maneira mais restrita ou não utilizar a grande maioria dos ACG aqui estudados. Destaca-se a associação existente entre a baixa utilização do Controle de Contas a Pagar e do Controle de Contas a Receber e os níveis mais baixos de Competência Conceitual.

Diante disso, ressalta-se a existência da associação entre a falta de utilização dos ACG, nas próprias empresas prestadoras de serviços contábeis, e as competências dos profissionais contábeis. Infere-se, portanto, que, mesmo quando o profissional contábil apresenta algumas Competências Conceituais, existe uma tendência do proprietário das empresas de serviços contábeis carregar consigo um maior número de competências Técnicas e Humanas, que se sobressaem em relação às Competências Conceituais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Existe uma tendência de que as Micro e Pequenas Empresas (MPEs) recorram à terceirização de empresas prestadoras de serviços contábeis quando necessitam de informações relevantes para o auxílio no processo de tomada de decisão e, também, para o atendimento às obrigações impostas pelo fisco. Por outro lado, percebe-se que o alto índice de descontinuidade das MPEs é reflexo da falta desses artefatos ou, até mesmo, de sua utilização inadequada (LIMA; IMONIANA, 2008; NANDAN, 2010; AHMAD, 2014).

A falta de conhecimento dos gestores das MPEs sobre a importância da informação contábil faz com que grande parte dessas empresas visualizem uma organização contábil como um agente do governo, responsável pela elaboração das imposições fiscais e trabalhistas (STROEHER; FREITAS, 2006; ANJOS et al. 2011). Dessa forma, cria-se indícios de que o contador não tenha a oportunidade de desenvolver determinados ACG aos seus clientes, uma vez que a preocupação dos próprios clientes acaba forçando as empresas de contabilidade a manterem seu foco operacional no atendimento dessas obrigações (MARRIOT; MARRIOT, 2000; PEREIRA, 2005).

Na busca para encontrar subsídios capazes de explicar a falta de utilização dos artefatos em organizações de pequeno porte, recorreu-se às ideias de Boud (2013), o qual afirma que analisar a si próprio contribui tanto para o desenvolvimento do profissional quanto para a qualidade dos trabalhos acadêmicos. Diante disso, antes de analisar se os profissionais contábeis elaboram os ACG para seus clientes, optou-se, neste trabalho, por identificar se os próprios contadores estão utilizando essas ferramentas na gestão de suas próprias empresas.

Além disso, mais do que identificar se as empresas prestadoras de serviços contábeis utilizam os Artefatos da Contabilidade Gerencial no processo de gestão, foi necessário buscar as razões que podem se associar à utilização ou não de determinada ferramenta. Desta forma, antes da identificação de eventuais aspectos intrínsecos que podem afetar as escolhas de um profissional quanto à utilização de determinada ferramenta, buscou-se analisar se os contadores possuem competências suficientes para ultrapassar a barreira de executor operacional e assumir o papel de gestor de suas próprias empresas.

Diante disso, as competências profissionais foram pesquisadas a fim de se encontrar subsídios para explicar a utilização ou não de determinados Artefatos da Contabilidade Gerencial. Na presente pesquisa, as competências foram estudadas segundo as ideias de Katz (1974), que afirma que um profissional pode dispor de três tipos de competências, de maneira isolada ou em conjunto: Competências Técnicas, Competências Humanas e Competência Conceituais.

A fim de atingir o objetivo deste estudo, o questionário estruturado baseou-se nas ideias de Soutes (2006), Chow et al. (2007), Abdel-Kader e Luther (2008), Oyadomari et al. (2008), para o levantamento e a adaptação dos ACG úteis para a realidade das MPEs. Por sua vez, para o levantamento das Competências Técnicas, Humanas e Conceituais dos profissionais contábeis, a presente pesquisa teve como base o Relatório de Birkett (IFAC, 2002), o qual apresenta uma série de competências necessárias para a carreira de um contador gerencial.

Por meio de uma análise descritiva, foi identificada a baixa utilização dos Artefatos da Contabilidade Gerencial nas próprias empresas de serviços contábeis. Por meio da tabulação dos dados, ficou evidente que as empresas contábeis não possuem o hábito de utilizar a maioria dos ACG como suporte no processo gerencial, exceto os Controles de Contas a Pagar e a Receber, os quais se destacaram em relação aos demais, demonstrando a preocupação dos contadores em receber seus direitos e honrar seus compromissos.

Por sua vez, a Entropia da Informação permitiu afirmar que o baixo nível de utilização dos ACG nas empresas contábeis é uma característica desse ramo empresarial, uma vez que as baixas médias obtidas apresentaram altos valores informacionais. Esses resultados vão de encontro com estudos de Nandan (2010), Pires, Costa e Hahn (2011) e Ahmad (2014), que perceberam que a baixa utilização dos ACG é uma característica de boa parte das PMEs.

Outra importante informação identificada por meio da Entropia da Informação é que a Competência Técnica se sobressaia em relação às demais nesse tipo de profissional. Confirmou-se, ainda, a existência de Competências Humanas e Conceituais nos contadores, sendo que esta última atingiu a menor média, entre as três competências estudadas.

Por fim, a Análise de Homogeneidade (HOMALS) buscou identificar associações entre a utilização ou não de cada artefato com as competências profissionais dos contadores. Verificou-se, por meio do teste Qui-Quadrado,

associações existentes entre a utilização de alguns ACG e as Competências Técnicas e Conceituais, confirmando as hipóteses H1 e H3 do presente estudo. Por outro lado, não houve associações entre a utilização dos ACG e as Competências Humanas, uma vez que não se pode rejeitar a hipótese nula de independência entre as variáveis ACG e Competências Humanas, rejeitando assim a Hipótese 2 do presente estudo, que previa a existência de associações entre esse tipo de competência e os ACG.

De forma geral, foi constada associações entre as Competências Técnicas dos contadores e a utilização do Controle de Contas a Pagar e a Receber, além do Orçamento e sua revisão (Orçamento Revisado). Verificou-se ainda, que os profissionais que possuem o máximo de Competências Técnicas tendem a utilizar, totalmente os seguintes artefatos: Rentabilidade por Cliente; Desempenho de Empregados; Rentabilidade dos Serviços Prestados; Indicadores de Desempenho Financeiro; Avaliação de Desempenho Não Financeiro. Além disso, constatou-se que o fato de apresentar baixa Competência Técnica não está associado à baixa ou nenhuma utilização dos ACG.

Já em relação às Competências Conceituais, houve significância estatística entre esse tipo de competência e a utilização de Indicadores de Desempenho Financeiros e as Medidas ou Indicadores não financeiros. Comprovou-se, ainda, que não existem associações entre o nível máximo de Competência Conceitual e a alta utilização dos ACG nas empresas contábeis, tamanha é a distância desse ponto para os demais itens analisados. Os resultados apontam ainda que os profissionais que não utilizam a maioria dos ACG, analisados nesse estudo, são os que não possuem Competências Conceituais.

Os resultados obtidos neste trabalho estão de acordo com as ideias de Katz (1974), que afirma que o profissional em um cargo de diretoria deve possuir Competências Conceituais para poder tomar decisões de acordo com suas responsabilidades. Assim, os objetivos da presente pesquisa foram atingidos, uma vez que foi constatado que a falta de utilização de alguns ACG, nas próprias empresas contábeis, está associada ao perfil do profissional contábil, que, embora apresente certas Competências Conceituais, demonstra, acima de tudo, ser um profissional altamente técnico.

Conclui-se, portanto, que as empresas prestadoras de serviços contábeis, no caso, equiparadas às MPEs, não utilizam a maioria dos ACG analisados no presente estudo, sendo que o profissional contábil demonstrou estar, altamente, voltado ao

cumprimento das obrigações para com seu cliente, uma vez que as Competências Técnicas se sobressaem nesse tipo de profissional. Desta forma, percebe-se que o contador, proprietário de empresa de contabilidade, ainda não assumiu uma postura completa de gestor do seu próprio negócio, pois seu foco tende a estar voltado às questões operacionais relacionadas ao atendimento ao cliente.

Quanto às limitações da pesquisa, verificou-se que os resultados se referem apenas aos contadores da cidade de Londrina. Além disso, acredita-se que uma triangulação dos resultados, por meio de entrevistas, poderia trazer outras informações ligadas às competências dos profissionais contábeis, diminuindo ainda os riscos de uma superavaliação que possa vir a ocorrer quando o próprio respondente avalia as suas competências.

Diante das abordagens discutidas neste estudo, percebeu-se algumas oportunidades de pesquisas futuras, cujos objetivos poderiam ser: analisar os aspectos cognitivos de cada profissional contábil para optar em adotar ou não determinado ACG nas empresas prestadoras de serviços contábeis; verificar quais ACG as empresas contábeis elaboram para seus clientes e quais deles são utilizados em sua própria gestão, além de verificar possíveis associações entre essas atitudes; verificar se a utilização dos ACG está associada ao grau de empreendedorismo do profissional contábil.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R.. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.

ABDEL-MAKSoud, A.; CERBIONI, F.; RICCERI, F.; VELAYUTHAM, S. Employee morale, non-financial performance measures, deployment of innovative managerial practices and shop-floor involvement in Italian manufacturing firms. **The British Accounting Review**, v. 42, n. 1, p. 36-55, 2010.

AHMAD, K. The Adoption of Management Accounting Practices in Malaysian Small and Medium-Sized Enterprises. **Asian Social Science**, v. 10, n. 2, p. 236-249, 2014.

ALMEIDA, J. E. F. **Qualidade da Informação Contábil em Ambientes Competitivos**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2010.

ALMEIDA, M. **Manual do Planejamento Estratégico**: desenvolvimento de um plano estratégico com a utilização de planilhas de excel. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

AMARAL FILHO, J. Textos para Discussão. **Jornal da Micro e pequenas empresas**. Brasília: CEPAL / IPEA, 2011.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. **Objectives of education for accountants: position and issue statement number one**. Disponível em: <<https://aaahq.org/AECC/pdf/position/pos1.pdf>>. Acesso em 01/07/2014.

ANAND, G.; KODALI, R. Benchmarking the benchmarking models. **Benchmarking: An International Journal**, v. 15, n. 3, p. 257-291, 2008.

ANJOS, L. C. M. et al. Conhecer e empreender: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais em organizações contábeis. **Navus-Revista de Gestão e Tecnologia**, v.1, n.1, p. 17-34. Jul./Dez. 2011.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. 10. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ALBRECHT, W. S.; SACK, R. J.. **Accounting education**: Charting the course through a perilous future. Sarasota: American Accounting Association, 2000. Disponível em: <<https://aaahq.org/pubs/AESv16/toc.htm>>. Acesso em 02/07/2014.

ASHTON, D. J.; HOPPER, T.; SCAPENS, R. **Issues in Management Accounting**. 2 ed. USA: Prentice Hall, 1995.

ATKINSON, A.A. et al. **Contabilidade Gerencial**, 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

AZEVEDO, R. F. L. **A percepção pública sobre os contadores: bem ou mal na foto?** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2010.

BALDUINO, J. H. **Contabilidade estratégica: estudo de caso de informações sobre competidores em uma empresa industrial.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2003.

BERGAMINI, D. G. R.; BERALDO, C. W. **Avaliação de Desempenho Humano na Empresa.** 4. ed. São Paulo: Altas, 2007.

BERRY, A.; BROADBENT, A.; OTLEY, D. **Management Control: theories, issues and performance.** 2 ed. New York: Palgrave Macmillan, 2005.

BEUREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial: um estudo em empresas têxteis do estado do Rio Grande do SUL. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 196-212, 2014.

BITTENCOURT, C. C. **A gestão de competências gerenciais: a contribuição da aprendizagem organizacional.** Tese (Doutorado em Administração) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001.

BODIE, Z.; KANE, A.; MARCUS, A. **Fundamentos de Investimentos.** 9 ed. Porto Alegre: Bookman, 2014.

BOTS, J. M., GROENLAND, E.; SWAGERMAN, D. M. Anempirical test of Birkett's competency model for management accountants: Survey evidence from Dutch practitioners. **Journal of Accounting Education**, v. 27, p. 1-13, 2009.

BOUGEN, P. D. Joking apart: The serious side to the accountant stereotype. **Accounting, Organizations and Society**, v. 19, n.3, p. 319–335, 1994.

BRAGA, R. **Análise de Decisões de Investimento em Condições de Risco: um estudo na Varecel Celulose S/A.** Dissertação (Mestrado em Profissional em Administração) - Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2006.

BRANDÃO, H. P. **Aprendizagem, contexto, competência e desempenho: um estudo multinível.** Tese (Doutorado em Psicologia Social, do Trabalho e das Organizações) - Universidade de Brasília, Brasília, 2009.

BRASIL. Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010. Regula os princípios contábeis, o Exame de Suficiência, o cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e edita Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. **Diário Oficial da União**. Brasília, 14 de junho de 2010.

BRYMAN, A. **Social Research Methods.** 3. Ed. Oxford: University Press. 2012

BURKE, J. A. et al. Researchskills: A fundamental asset for accountants. **The CPA Journal**, v. 78, n. 1, p. 66-69, 2012.

CALVOSA, M. V. D. **Análise do planejamento estratégico pessoal a partir do autoconhecimento dos valores pessoais: a proposta do modelo das decisões axiológicas**. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011.

CARNEGIE, G. D.; NAPIER, C. J. Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. **Accounting, Organizations & Society**, v. 35, n. 3, p. 360-376, 2010.

CATELLI, A (coord). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management Accounting Research**, v. 9, n. 1, p. 1-19, 1998.

CHOW, C. W; DUH, R.; XIAO, J. Z. Management Accounting Practices in the People's Republic of China, In: **Handbooks of Management Accounting Research**, CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. Elsevier, 2007.

CHURCHILL, G. A.; PETER, J. P. Research Design Effects on the Reliability of Rating Scales: A Meta-Analysis. **Journal of Marketing Research**, v. 4, n. 21, p. 360-375, 1984.

CHASE, L. K. **Nurse manager competencies**. Tese (Doutorado em Filosofia) - GraduateCollegeof The Universityof Iowa, Universityof Iowa, 2010.

COELHO, P. S.; SILVA, R. N. S. Um Estudo Exploratório sobre as metodologias Empregadas em Pesquisas na área de Contabilidade no ENANPAD. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, p. 139-159, 2007.

COLLINGS, D. P. **Selecting a questionnaire response scale for student feedback surveys**: a comparison of psychometric properties and student preferences among three alternatives. Master dissertation. Murdoch University. 2006.

COMISSÃO DE VALORES. **DELIBERAÇÃO CVM Nº 595**. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli595.pdf>. Acesso em 02 de dez. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico 03 (R2) Demonstração dos Fluxos de Caixa**. Brasília, 2010. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/183_CPC_03_R2_rev%2004.pdf. Acesso em 28 de nov. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico 26 (R1)Apresentação das Demonstrações Contábeis -Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade.** Brasília, 2010. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2006.pdf. Acesso em 28 de nov. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Profissionais Ativos no Conselho de Contabilidade.** Brasília, 2013. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/11/EA2013.pdf>. Acesso em 17 de set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Quantos Somos.** Brasília, 2014. Disponível em: <http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>. Acesso em 01 de agosto de 2014.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO PARANÁ. **Quantidade de escritórios ativos por cidade no Paraná.** Curitiba, 2014. Disponível em: http://www.crcpr.org.br/wilson/aceso_publico/paginas/qtde_escr_cidade.php. Acesso em 01 de agosto de 2014.

COOPER, D.; SCHINDLER, P. **Métodos de Pesquisa em Administração.** 7 ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTA, S. A. **Análise de custos de concorrentes: um estudo dos determinantes de custos no setor de eletroeletrônicos.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2011.

COVOLAN, S.C.T.**O conceito de entropia num curso destinado ao ensino médio a partir de concepções prévias dos estudantes e da história da ciência.** Dissertação (Mestrado em Educação) - Universidade Estadual de Campinas, São Paulo, 2003.

CRUZ, A. P. C.**Estilo de liderança, sistema de controle gerencial e inovação tecnológica: papel dos sistemas de crenças, interativo, diagnóstico e de restrições.** Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2014.

CUMMINS, Robert A. e GULLONE, Eleonora. Why we should not use 5-point Likert scales:the case for subjective quality of life measurement. In. **Second International Conference on Quality of Life in Cities**, Singapore, 2000.

CUNHA, J. A. C.**Avaliação de desempenho e eficiência em organizações de saúde: um estudo em hospitais filantrópicos.** Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2011.

CUNHA, M. F. **Avaliação de Empresas no Brasil pelo fluxo de caixa descontado: evidências empíricas sob o ponto de vista do desempenho econômico-financeiro**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2011.

DAFT, R. L. **Organizações: teorias e projetos**. 7. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

DIAS, R. L. C. J. **A Contabilidade como fonte de informação às micros e pequenas empresas do setor de serviços - um estudo no bairro da barra da tijuca na cidade do rio de janeiro no período de 2009 a 2010**. Dissertação (Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial) – Universidade Estácio de Sá. Rio de Janeiro, 2010.

DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da Teoria da Comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 26, p. 42-57, maio/ago. 2001.

DURAND, T. L'alchimie de l'compétence. **Revue française de gestion**, v.1, n. 160, p. 261-292, 2006.

ELDENBURG, L. G.; WOLCOTT, S. K. **Gestão de Custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

EHRHARDT, M. C.; BRIGHAM, E. F. **Administração Financeira: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

ELLRAM, L. M.; STANLEY, L. L. Integrating strategic cost management with a 3DEC environment: Strategies, practices, and benefits. **Journal of Purchasing & Supply Management**, v. 14, p. 180–191, 2008.

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2008.

FÁVERO, L. P. et al. **Análise de Dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 44, p. 9-22, Maio/Agosto 2007.

FREZATTI, F.; CARTER, D. B.; BARROSO, M. F. G. Accounting without accounting: Informational proxies and the construction of organisational discourses. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 27, n. 3, p. 426-464, 2014.

FRIEDMAN A. L.; LYNE S. R. The beancounter stereotype: Towards a general model of stereotype generation. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 12, p. 423–451, 2001.

FULLERTON, R. R.; KENNEDY, F. A.; WIDENER, S. K. Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment. **Accounting, Organizations & Society**, v. 38, n. 1, p. 50-71, 2013.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P.C. **Contabilidade Gerencial**. 11 ed. Rio de Janeiro: LTC. 2007.

GERDIN, J. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. **Accounting, Organization and Society**, v. 30, p. 99–126, 2005.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIMENEZ, L.; OLIVEIRA, A. B. S. Pesquisa Ação: A implantação de Orçamento Base Zero (OBZ) em uma prestadora de serviços de locação de equipamentos para movimentação de carga. **Revista Científica Hermes**, v. 8, p. 3-22, 2013.

GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. **Accounting**: theory and practice. Londres: Pitman, 1977.

GOMES, A. M. C.; COLAUTO, R. D.; MOREIRA, R. L. Target Costing como instrumento estratégico para a formação do preço de venda na produção por encomenda: o caso de uma indústria de plásticos moldados. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, n. 5, p. 213-233, 2009.

GREENACRE, Michael. **Correspondence Analysis in Practice**. 2. ed. Boca Raton: Chapman & Hall/CRC, 2010.

GROPPELLI, A. A.; NIKBAKHT, E. **Administração Financeira**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

GRUNERT, K. G; HILDEBRANDT, L. Success factors, competitive advantage and competence development. **Journal of Business Research**, v. 57, n. 5, p. 459-461, 2004.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011.

GUERREIRO, R.; MERSCHMANN, E. V. V.; BIO, S. R. Mensuração do custo para servir e análise de rentabilidade de cliente: uma aplicação em indústria de alimentos no Brasil. **Revista de Administração–eletrônica**, v. 1, n. 2, p.1-24, 2008.

HAIR JR., J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HALL, R. H. **Organizações: estruturas, processos e resultados**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HALL, R. J. et al. Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados-MS. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 6, n. 3, p. 4-17, 2012.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. **Cost Management**. 2 ed. Cincinnati: South-Western College Publications, 1997.

HIEBL, M. R.; FELDBAUER-DURSTMÜLLER, B.; DULLER, C. The changing role of management accounting in the transition from a family business to a non-family business. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 9, n. 2, p. 119-154, 2013.

HOPE, J.; FRASER, R. **Beyond Budgeting: how managers can break free from the annual performance trap**, Boston: Harvard Business School Press, 2003.

ILLERIS, K. A model for learning in workinglife. **Journal of Workplace Learning**, v. 16, n. 8, p. 431-441, 2004.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estatística do Cadastro Central das Empresas 2012**. Brasília, 2014. Disponível em: http://ftp.ibge.gov.br/Economia/Cadastro_de_Empresas/2012/cepre2012.pdf. Acesso em 30/09/2014. Acesso em 30 set. 2014.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD. **International Accounting Standard 7 - Statement of cash flows**. Disponível em: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias7_en.pdf. Acesso em 02 de dez. 2014.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International management accounting practice statement: management accounting concepts**. New York: IFAC, 1998.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Competency profiles for management accounting practice and practitioners**. A report of the AIB, Accountants in Business section of the International Federation of Accountants. New York: IFAC, 2002.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction. **Journal of accounting research**, v. 36, p. 1-35, 1998.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Contabilidade Introdutória**. 11ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, N. L. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 38, p. 7-9, 2005.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance Lost**: The rise and fall of management accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

JURAN, J. M.; GRYNA, F. M. **Controle da Qualidade**. São Paulo: Mc-Graw Hill, 1991.

KASSAI, S. **Utilização da Análise por Envoltória de Dados (DEA) na Análise de Demonstrações Contábeis**. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

KATZ, R. L. **Skills of an Effective Administrator**. Harvard Business Review, Boston, jan./feb. 1955.

KATZ, R. L. **Skills of an Effective Administrator**. Harvard Business Review, Boston, sep. 1974.

KAPLAN, R. S. Dos Custos à Performance. **HSM Management**, v. 13, p. 6, 1999.

KENNEDY, F. A.; WIDENER, S. K. A control framework: Insights from evidence on lean accounting. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 301-323, 2008.

KOTHARI, C. R. **Research methodology: methods and techniques**. New Age International, 2004. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=8c6gkbKiF4C&oi=fnd&pg=PR7&dq=research+objective+methodology&ots=iHfztSO7rl&sig=idCiVQaRiDT58CmW36JGMkRIhso#v=onepage&q=research%20objective%20methodology&f=false>> . Acesso em 2 de junho 2014.

KUMAR, A.; ANTONY, J.; DHAKAR, T. Integrating quality function deployment and benchmarking to achieve greater profitability. **Benchmarking: An International Journal**, v. 13, n. 3, p. 290-310, 2006.

LEAL et al. Estereótipos na Profissão Contábil: a opinião de estudantes e do público externo no Triângulo Mineiro. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 17, n. 1, p. 134-153, 2014.

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, G. S. G.; PEDROSA JUNIOR, C.; PAULO, E. Taxinomia dos Sistemas de Custeio e Alocação de Custos. **RAUNP - Revista Eletrônica do Mestrado Profissional em Administração**, v. 6, n. 1, p. 61-70, 2013.

LIMA, A. N.; IMONIANA, J. O. Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v.2, n.3, p.28-48, 2008.

LIMA FILHO, R. N.; BRUNI, A. L. Quanto mais faço, mais erro? Uma análise sobre a presença de vieses cognitivos em julgamentos sobre orçamento. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 10, n. 3, p.224-239, 2013.

LOUDERBACK, J. G.; HOLMEN, J.; DOMINIAK, G. **Managerial Accounting**. 9 ed. Cincinnati: South-Western College Publishing, 2000.

MALHOTRA, N. **Pesquisa em Marketing**: Uma orientação aplicada. 3 ed. São Paulo: Bookman, 2001.

MARTINS, E. et al. **Manual de contabilidade Societária**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, E. **Avaliação de empresas**: da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, G. A.; PELISSARO, J. Sobre conceitos, definições e constructos nas Ciências Contábeis. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 2, n. 2, p. 78-84, 2005.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MASKELL, B. H.; KENNEDY, F. A. Why do we need lean accounting and how does it work? **Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 18, n. 3, p. 59-73, 2007.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços**: abordagem básica gerencial. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003,

MAUAD, L. G. A; PAMPLONA, E. O. O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. In: IX Congresso Brasileiro de Custos, 2002, São Paulo-SP. **Anais do IX Congresso Brasileiro de Custos**. São Paulo, 2002.

MCDOWALL, T.; JACKLING, B. What influences accounting students' attitudes towards accounting as a profession? **Anais do Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Annual Conference**, Sydney, 2008.

MEGGINSON, L. C.; MOSLEY, D. C.; PIETRI JUNIOR, P. H. **Administração**: conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Harbra, 1998.

MELO JUNIOR, J. S. M. **Longevidade das micro e pequenas empresas prestadoras de serviços: um estudo das dimensões organizacionais e suas implicações**. Tese (Doutorado em Administração). Fundação Getulio Vargas - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Rio de Janeiro, 2012.

MILANI FILHO, M. A. F.; ROCHA, W.; CORRAR, L. J. Informações sobre concorrentes: um estudo exploratório. In: XII Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos72007/22.pdf>>. Acesso em 25 de set. 2014.

MIRANDA, C. S. **Ensino em contabilidade gerencial: uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2011.

MONDEN, Y. **Sistemas de Redução de Custos: Custo-Alvo e Custo Kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOURA, G. D. **Influência da estrutura de propriedade e da gestão Familiar no posicionamento em fusões e aquisições**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, 2014.

MYERS, R. How CFOs Stretch Boundaries. **Journal of Accountancy**, v. 193, n. 5, p. 75-81, 2002.

Nandan, R. Management Accounting Needs of SMEs and the Role of Professional Accountants: A Renewed Research Agenda. **Journal of Management Accounting Research**, vol. 8, n. 1, p. 65-77, 2010.

NARAYANAN, V. G.; KAPLAN, R. S. Measuring and managing customer profitability. **Journal of Cost Management**, Boston, v. 15, n. 5, p. 5-15, 2001.

NASCIMENTO, C.; ESPEJO, M. M. S. B.; PANUCCI-FILHO, L. A análise custo-volume-lucro em meio à gestão do processo produtivo na sericicultura: estudo de caso. **Custos e Agronegócios Online**, v. 6, n. 2, p. 131-162, 2010.

NOGAS, P.. M.; SOUZA, A.; SILVA, W. V. Análise de investimentos: uma contribuição probabilística ao índice tma/tir da metodologia multi-índice. **Revista Iberoamericana de Ciencias Empresariales y Economía**, v. 2, n. 2, 2014.

NUNES, R. R.; ALMEIDA, M. P.; SLEIGH, J. W. Entropia espectral: um novo método para adequação anestésica. **Revista Brasileira Anestesiologia**, v. 54, n.3, p. 404-422, 2004.

OLIVEIRA, P.; LACERDA, J. Habilidades e competências desejáveis aos profissionais de inteligência competitiva. **Ciência da Informação**, v. 36, n. 2, p. 46-53, 2007.

OYADOMARI, J. C. et al. Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.

PENMAN, S. H. **Análise de Demonstrações Financeiras e Security Valuation**. Rio de Janeiro:Elsevier, 2013.

PEREIRA, M. C. C. Empresas de serviços contábeis: condicionantes estratégicas para uma atuação empreendedora. **Pensar Contábil**, v. 7, n. 29, p. 1-14, 2005.

PERREN, L.; GRANT, P. The evolution of management accounting routines in small businesses: a social construction perspective. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 4, p. 391-411, 2000.

PESTANA, M. H.; GAGEIRO, J. N. **Análise de dados para ciências sociais: a complementaridade do SPSS**. 4 ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2005.

PETER, M. G. A. et al. Target Costing: um estudo na área de serviços educacionais. In: IX Congresso Brasileiro de Custos, 2002, São Paulo-SP. **Anais do IX Congresso Brasileiro de Custos**. São Paulo, 2002.

PINTO, L. J. S. **Custos da qualidade em empresas brasileiras: o caso da indústria Golden Vital**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, 2006.

REID, G. C.; SMITH, J. A. The bigger picture: feature on information management systems. **Financial Management**, January. pp. 24-26, 2002.

REIS, A. M.; TEIXEIRA, A. J. C. Utilização de Artefatos de Contabilidade Gerencial nas Sociedades Cooperativas Agropecuárias de Minas Gerais e sua Relação com Porte e Desempenho Financeiro. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 4, p. 355-371, 2013.

ROSA, P. M.; SILVA, A. T. Fluxo de Caixa-instrumento de planejamento e controle financeiro e base de apoio ao processo decisório. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 135, p. 83-95, 2002.

SANTOS, A. R. P. **Proposta de um modelo de mensuração baseado no modelo GECON para avaliação dos resultados decorrentes da otimização de uma linha de produção usando a TOC: um estudo de caso em uma indústria moveleira**. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Programa de Pós Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Metodista de Piracicaba, SP, 2011.

SANTOS, C. A.; COSTA, F. M. G.; ESPEJO, M. M. S. B.; PANHOCA, L. (2009). A influência do estilo gerencial na adoção dos artefatos de controle gerencial nas organizações sem fins lucrativos de Curitiba do setor do meio ambiente. **Revista ADMpg Gestão Estratégica**, v. 2, n. 2, p. 77-86, 2009.

SCHERER, L. M.; TEODORO, J. D.; ANJOS, R. P.; KOS, S. R. Demonstração dos fluxos de caixa: análise de diferenças de procedimentos de divulgação entre empresas listadas nas bolsas de valores de São Paulo, Frankfurt, Milão e Londres. **Revista Contabilidade e Controladoria** v. 4, n. 2, p. 37-51, 2012.

SCHLEE, R. P. et al. Perception bias among undergraduate business students by major. **Journal of Education for Business**, v. 82, n. 3, p. 169-177, 2007.

SENTANIN, O. F. **Dimensões estratégicas de recursos humanos e gestão de desempenho em uma empresa pública de pesquisa e desenvolvimento**. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade de São Paulo, São Carlos, SP, 2012.

SHANK, J. K. Strategic cost management: new wine, or just new bottles. **Journal of Management Accounting Research**, v. 1, n. 1, p. 47-65, 1989.

SILVA, C. L.; KOPITTKE, B. H. Simulações e Cenários a partir da Cadeia de Valor: Uma Aplicação na Indústria de Celulose. **Revista da FAE**, v. 5, n.1, p. 43-59, 2002.

SILVA, J. P. **Análise Financeira das Empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, M. C. et al. Procedimentos metodológicos para a elaboração de projetos de pesquisa relacionados a dissertações de mestrado em Ciências Contábeis. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 36, p. 97-104, 2004.

SILVA, W. A. C.; ROCHA, A. M.; MELO, A. A. O. Sistema de gerenciamento e controle interno: uma análise dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 11, p. 125-144, 2011.

SIMONS, R. **Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy**. Upper Saddle River: Prentice Hall, 2000.

SMITH, P. Riding out the global storm. **Accountancy Age**, p. 9–11, 2009.

SOUZA, M. A.; MELLO, E. Análise da cadeia de valor: um estudo no âmbito da gestão estratégica de custos de empresas de construção civil da grande Porto Alegre. **Revista Contemporânea em Contabilidade**, v. 8, n. 15, p. 11-39, 2011.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

STANKOVIĆ, A.; MITRIĆ, M.; KNEŽEVIĆ, S. Business and financial decisions based on information provided by accounting information systems. **Advanced Research in Scientific Areas**, n. 1, 2012.

STONER, J. A. F.; FREEMAN, R. E. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1999.

STROEHER, A. M.; FREITAS, H. Identificação das necessidades de informações contábeis de pequenas empresas para tomada de decisão organizacional. In: Congresso Internacional de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação, 3, 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA/USP, 2006. Disponível em <http://www.ufrgs.br/gianti/files/artigos/2006/2006_196_CONTECSI.pdf>. Acesso em 25 de set. 2014.

SUGAHARA, S.; BOLAND, G. Perceptions of the certified public accountants by accounting and non-accounting tertiary students in Japan. **Asian Review of Accounting**, v. 14, n. 2, p. 149-167, 2006.

SZYCHTA, A. Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries. **Social Sciences**, v. 67, n. 1, p. 49-60, 2010.

TALHA, M.; RAJA, J. B.; SEETHARAMAN, A. A new look at management accounting. **Journal of Applied Business Research**, v. 26, n. 4, p. 83-96, 2010.

TEIXEIRA, A. J. C. et al. A Utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108-127, 2011.

UDDIN, M. B. Techniques of interorganizational cost management: A review essay. **Journal of Statistics and Management Systems**, v. 16, n. 1, p. 89-108, 2013.

VAIVIO, J. Exploring a "non-financial" management accounting change. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 409-437, 1999.

VAN RAAIJ, E. M.; VERNOOIJ, M. J. A.; VAN TRIEST, S. The implementation of customer profitability analysis: A case study. **Industrial Marketing Management**, v. 32, n. 7, p. 573-583, 2003.

VANZELLA, C.; LUNKES, R. J. Orçamento Baseado em Atividades: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 1, p. 113-132, 2006.

VARGAS, A. J.; BEUREN, I. M. O envolvimento do controller no processo de gestão: um estudo em empresas brasileiras. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 5, n. 3, p. 405-426, 2012.

WARREN, C. S.; REVÉ, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

WERNKE, R.; LEMBECK, M. Análise de rentabilidade dos segmentos de mercado de empresa distribuidora de mercadorias. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 35, p. 68-83, 2004.

ZOPIATIS, A. Is it art or science? Chef's competencies for success. **International Journal of Hospitality Management**, v. 29, n. 3, p. 459-467, 2010.

APÊNDICES

APÊNDICE 1

Carta de Apresentação

Prezado (a) Profissional Contábil,

Meu nome é Guilherme Bittencourt Teixeira, sou aluno do curso de mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná – UFPR.

Muito se discute na literatura sobre a gestão de pequenas e médias empresas dos mais diversos ramos empresariais. Porém, não se encontra trabalhos que tratem da gestão de empresas de contabilidade, percebida na minha dissertação não apenas como um escritório prestador de serviço, mas também como organizações que carecem de gestão empresarial assim como qualquer outra empresa.

Nesse sentido, estou desenvolvendo uma pesquisa junto aos profissionais de contabilidade que possuem empresas prestadoras de serviços contábeis na cidade de Londrina - Pr. O objetivo desse estudo é verificar o nível de utilização de alguns artefatos gerenciais nessas empresas e buscar relações entre os resultados obtidos e o perfil dos profissionais, além de analisar a utilidade de cada ferramenta em uma organização contábil.

O tempo estimado para responder ao questionário é de no máximo 10 minutos. Asseguro o anonimato dos respondentes.

Desde já agradeço sua participação e me coloco à disposição para qualquer esclarecimento.

Guilherme Bittencourt Teixeira: guilhermebt.ufpr@gmail.com

Prof. orientadora Dra. Simone Bernardes Voese: simone.voese@gmail.com.

APÊNDICE 2

QUESTIONÁRIO

Bloco 1 – Artefatos da Contabilidade Gerencial

Para cada item abaixo, avalie quanto à realização/nível de utilização de cada item em sua empresa.

Escala: 1 – Não utilizo; 7 – Utilizo Totalmente.

Questão 1 – Balanço Patrimonial	Nível de Utilização						
Utilizamos o Balanço Patrimonial para análise da situação da empresa e auxílio nas tomadas de decisões.	1	2	3	4	5	6	7
Questão 2 – Demonstração do Resultado do Exercício	Nível de Utilização						
Utilizamos a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) para análise da situação da empresa e auxílio nas tomadas de decisões.	1	2	3	4	5	6	7
Questão 3 – Demonstração do Fluxo de Caixa	Nível de Utilização						
Utilizamos a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) para análise e auxílio nas tomadas de decisões.	1	2	3	4	5	6	7
Questão 4 - Orçamento	Nível de Utilização						
Temos o Orçamento Anual adotado e formalizado anualmente.	1	2	3	4	5	6	7
Questão 5 – Revisão do Orçamento	Nível de Utilização						
Após a elaboração do orçamento, buscamos fazer uma revisão do artefato a fim de adaptá-lo às circunstâncias.	1	2	3	4	5	6	7
Questão 6 - Medidas ou Indicadores de Desempenho Financeiros	Nível de Utilização						
Utilizamos Medidas ou Indicadores de Desempenho Financeiros para avaliar áreas da empresa (contábil, fiscal, departamento pessoal e outros departamentos de nossa empresa), bem como colaboradores responsáveis.	1	2	3	4	5	6	7
Questão 7 – Rentabilidade dos Serviços Prestados	Nível de Utilização						
Temos instrumentos e/ou relatórios que nos permitem avaliar a rentabilidade de cada tipo de serviço prestado e do resultado geral da empresa.	1	2	3	4	5	6	7
Questão 8 – Medidas ou Indicadores Não Financeiros	Nível de Utilização						
Utilizamos Medidas ou Indicadores Não Financeiros para avaliação das nossas atividades operacionais. (Exemplo: relação com clientes, fornecedores, bancos, governo e outros; procura de interessados em nossos serviços, etc.)	1	2	3	4	5	6	7
Questão 9 – - Desempenho dos Empregados	Nível de Utilização						
Adotamos e aplicamos regularmente instrumento de avaliação de desempenho dos empregados, em todos os níveis.	1	2	3	4	5	6	7

Questão 10 – Rentabilidade por Cliente	Nível de Utilização						
Utilizamos instrumentos e/ou relatórios para mensurar a rentabilidade individualizada por cliente.	1	2	3	4	5	6	7
Questão 11 - Formação de Preços							
Nossa empresa utiliza como principal parâmetro para formar preço de nossos serviços (assinale apenas uma alternativa, ou seja, o principal parâmetro): a. () Tabela sugerida pelos órgãos de classe b. () Custos dos serviços a serem prestados c. () Nossa experiência ou " <i>feeling</i> " para precificar nossos serviços d. () Preço de mercado, baseado naqueles praticados pela concorrência e. () Preço alvo buscado pelo cliente.							
Questão 12 – Gestão de Qualidade	Nível de Utilização						
Comparativamente com nosso faturamento, temos realizado investimentos significantes em projetos ou atividades de qualidade de nossos serviços (treinamentos, certificação ISO, 5S ou outros).	1	2	3	4	5	6	7
Questão 13 – Avaliação de Desempenho não Financeiro ao Cliente	Nível de Utilização						
Utilizamos instrumentos ou medidas de avaliação de satisfação do cliente.	1	2	3	4	5	6	7
Questão 14 – Benchmarking	Nível de Utilização						
Nos reunimos ou participamos de atividades ou projetos com outras empresas do ramo, trocamos informações e experiências de mercado.	1	2	3	4	5	6	7
Questão 15 – Controle de Contas a Pagar	Nível de Utilização						
Controlamos as nossas contas a pagar por meio de sistema (<i>software</i> e/ou planilha), o qual fornece informações passadas e uma posição atual das nossas obrigações financeiras.	1	2	3	4	5	6	7
Questão 16 – Controle de Contas a Receber	Nível de Utilização						
Controlamos as nossas contas a receber por meio de sistema (<i>software</i> e/ou planilha), capaz de fornecer relatórios de recebimentos passados e apresentar uma posição atual dos valores a receber.	1	2	3	4	5	6	7

Bloco 2 – Competências Profissionais

ORIENTAÇÕES: A seguir estão algumas assertivas referentes as características do profissional contábil. Indique o quanto você concorda ou discorda de cada uma delas. Dê suas respostas marcando, aquele número que melhor represente sua resposta.

Escala: 1 – Discordo Totalmente; 7 – Concordo Totalmente.

1 – Sou o responsável do Departamento Contábil ou tenho condições de conduzi-lo diretamente quando necessário.	1	2	3	4	5	6	7
2 – Conduzo o Departamento Fiscal ou tenho condições de conduzi-lo diretamente quando necessário.	1	2	3	4	5	6	7
3 – Conduzo o Departamento Pessoal ou tenho condições de conduzi-lo diretamente quando necessário.	1	2	3	4	5	6	7
4 – Mesmo formado, tenho o costume de realizar leituras sobre a temática contábil (ex: padronização das normas internacionais de contabilidade; mudanças na legislação, entre outros).	1	2	3	4	5	6	7

5 – Costumo elaborar e interpretar informações/relatórios contábeis sem o auxílio de terceiros.	1	2	3	4	5	6	7
6 – Frequentemente participo de congressos, seminários e/ou cursos de atualização profissional.	1	2	3	4	5	6	7
7 – Tenho domínio do sistema de informação utilizado em nossa empresa para a realização dos serviços no departamento contábil, fiscal e pessoal.	1	2	3	4	5	6	7
8 – Cumprimos integralmente os compromissos com nossos clientes, respeitando prazos de entrega de trabalhos e obrigações contábeis e fiscais, bem como condições contatuais.	1	2	3	4	5	6	7
9 – Ao me comunicar verbalmente, seja com uma única pessoa ou em público, tenho facilidade e não transporeço o nervosismo.	1	2	3	4	5	6	7
10 – A minha equipe me procura para resolver assuntos profissionais e/ou pessoais	1	2	3	4	5	6	7
11 – Costumo conversar com os colaboradores e clientes sobre os mais diversos assuntos.	1	2	3	4	5	6	7
12 – Acredito que a minha imagem perante aos meus colaboradores é de um profissional acessível, fazendo com que eles não tenham receio ou medo de tratar assuntos delicados comigo.	1	2	3	4	5	6	7
13 – Ao me deparar com uma sugestão/pedido/crítica de algum colaborador, costumo ser flexível.	1	2	3	4	5	6	7
14 – Nossa equipe, por meio de seus colaboradores de cada área/setor, participa do processo de tomada de decisões operacionais.	1	2	3	4	5	6	7
15 - Expressamos reconhecimento e valorização aos colaboradores pelo desempenho alcançado.	1	2	3	4	5	6	7
16 – Seja no trabalho ou na vida pessoal, tenho curiosidade sobre assuntos que não são necessariamente de minha responsabilidade e costumo intervir/discutir a respeito.	1	2	3	4	5	6	7
17 – Ao me deparar com um problema, consigo enfrentá-lo com equilíbrio e não por impulso.	1	2	3	4	5	6	7
18 – Ao discutir os mais diversos assuntos, sejam com pessoas especialistas no tema ou não, sempre defendendo o meu ponto de vista.	1	2	3	4	5	6	7
19 – Constantemente utilizo conceitos e procedimentos de outras áreas (que não são da ciência contábil) em minhas atividades de trabalho.	1	2	3	4	5	6	7
20 – Tenho o costume de buscar a opinião do cliente e dos colaboradores acerca da minha empresa contábil.	1	2	3	4	5	6	7
21 – Tenho uma visão completa da minha empresa contábil, ou seja, uma visão do negócio em sua totalidade (parte operacional, comercial, administrativa, entre outras).	1	2	3	4	5	6	7
22 – Minhas decisões sempre são baseadas em informações formais, geradas por relatórios internos e com análise de várias alternativas possíveis.	1	2	3	4	5	6	7
23 – No meu dia-a-dia do trabalho, é comum resolver questões que não estão ligadas diretamente com a contabilidade dos meus clientes para atender os interesses da empresa.	1	2	3	4	5	6	7
24 – Tenho conhecimento sobre outras áreas profissionais (direito, economia, administração, marketing, entre outras).	1	2	3	4	5	6	7

Bloco 3 – Identificação do Respondente e da Empresa Prestadora de Serviços Contábeis.

IDENTIFICAÇÃO DO RESPONDENTE:

1 – Ano que começou a trabalhar na área contábil*: _____

**Responder conforme exemplo: _____1996*

**Não necessariamente como contador*

2 – Ano de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis e/ou Técnico em Contabilidade *: _____

**Responder conforme exemplo: _____1998*

3 – Formação Acadêmica*:

**Se necessário, marcar mais de uma opção.*

- a. () Técnico em Contabilidade
- b. () Bacharel em Ciências Contábeis
- c. () Pós-Graduado (especialista) na área contábil
- d. () Mestre ou Doutor
- e. () Outra (especificar): _____

4 – Além da atuação em empresa contábil, trabalhou em outro ramo empresarial?

() Não

() Sim*

**Se sim, informar qual o ramo; Se necessário, marcar mais de uma opção.*

- a. () Indústria;
- b. () Comércio Varejista;
- c. () Comércio Atacadista;
- d. () Prestação de Serviços (especificar) _____
- e. () Outros (especificar): _____

5 – Atividades desenvolvidas em outros ramos empresariais:

**Caso não tenha trabalho em outro ramo, desconsidere essa questão*

- a. () Comercial;
- b. () Contabilidade;
- c. () Financeiro;
- d. () Controladoria;
- e. () Outras (especificar): _____

6 – Caso tenha trabalhado em outros ramos empresariais, quais eram o porte das empresas trabalhadas?

**Caso não tenha trabalho em outro ramo, desconsidere essa questão*

- a. () Micro e Pequeno Empresa;
- b. () Empresa de Médio Porte;
- c. () Empresa de Grande Porte;
- d. () Multinacional;
- e. () Outras (especificar): _____

IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS:

	Resposta
7 – Ano de constituição da empresa	
8 – Número de pessoas físicas no quadro societário:	
9 – Número de pessoas do quadro societário que possuem relação familiar (grau de parentesco) entre si:	
10 – Número de funcionários da empresa contábil:	
11 – Número de clientes atendidos:	
13 – Porcentagem de empresas de pequeno porte atendidas:	
14 – Tipos de serviços prestados*: <i>*Se necessário, assinalar mais de uma opção.</i> a. () Contabilidade societária b. () Contabilidade gerencial c. () Consultoria empresarial d. () Auditoria independente e/ou auditoria interna e. () Perícia contábil, trabalhista ou correlatas f. () Outros serviços (especificar): _____	